

**Problematik
und Möglichkeiten zur Entwicklung einer
Kosten- und Erfolgsrechnung
im Winzergenossenschaftswesen**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde einer
Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann Hans Gert Pfisterer

1961

**Problematik
und Möglichkeiten zur Entwicklung einer
Kosten- und Erfolgsrechnung
im Winzergenossenschaftswesen**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde einer
Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann Hans Gert Pfisterer

1961



Referent: Professor Dr. Otto Hintner
Korreferent: Professor Dr. Edmund Heinen
Tag der mündlichen Prüfung: 20.12.1961



© 1962 by EUGEN ULMER STUTTGART

Printed in Germany

Gesamtherstellung:

PHOTO-OFFSETDRUCK PAUL ILLG

VORWORT

Die fortschreitende Liberalisierung des Außenhandels im Rahmen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft bringt für viele Wirtschaftszweige eine erhebliche Verschärfung des Konkurrenzkampfes. Besonders betroffen wird die westdeutsche Landwirtschaft mit ihrer kleinbäuerlichen Struktur und den vergleichsweise schlechteren Produktionsbedingungen. Ständige Diskussionen um Sonderregelungen für den Agrarsektor sind die Folge.

Nicht zu Unrecht fürchtet der deutsche Weinbau die italienische und französische Konkurrenz. Die Produktion in unzähligen kleinen Winzerbetrieben, ungünstigere klimatische Bedingungen und Geländeformen als in den genannten Nachbarländern und der hohe Lebensstandard der Beschäftigten finden ihren Niederschlag in höheren Produktionskosten.

In dieser Situation fällt den deutschen Winzergenossenschaften die Aufgabe zu, die Wettbewerbsfähigkeit der Weinwirtschaft durch qualitative Verbesserung der Weine und durch Preissenkungen zu steigern. Preissenkungen bedingen eine rationellere Traubenverwertung, eine rationellere Kostengestaltung.

Ein wesentliches Hilfsmittel zur Kostensenkung sind inner- und zwischenbetriebliche Kostenvergleiche. Der Verfasser hatte ursprünglich die Absicht, den Winzergenossenschaften zu einer Steigerung ihrer Wirtschaftlichkeit mittels eines Kostenvergleiches von Genossenschaftsbetrieben der Verbandsbezirke Baden, Pfalz und Württemberg zu verhelfen. Es zeigte sich jedoch, daß die derzeitige Ausgestaltung des Rechnungswesens der Winzergenossenschaften als Grundlage für einen derartigen Vergleich nicht ausreicht.

Mit der vorliegenden Arbeit ist deshalb die Absicht verbunden, dem Winzergenossenschaftswesen Vorschläge zu einer einheitlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens, insbesondere der Ko-

sten- und Erfolgsrechnung zu machen. Sie sollen den kalkulierenden Winzergenossenschaften die Möglichkeit geben, ihre Kosten zu erkennen und zu verrechnen und den genauen Erfolg zu bestimmen.

Die vorliegende Arbeit stützt sich einmal auf Erfahrungen, die der Verfasser beim Besuch vieler Winzergenossenschaften sammeln konnte. An dieser Stelle soll den Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern der besuchten Winzergenossenschaften für ihre freundliche Hilfe gedankt werden. Ebenso gilt besonderer Dank den leitenden Herren der Raiffeisenverbände Baden, Pfalz und Württemberg, die dem Verfasser manchen wertvollen Hinweis gaben. Weitere Grundlagen dieser Arbeit sind Publikationen auf dem Gebiete der Weinwirtschaft und betriebswirtschaftliche Werke vor allem der Kostenrechnung.

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

VORWORT

INHALTSVERZEICHNIS

E I N L E I T U N G

1

I. Ausgangssituation, Aufgabenstellung und Abgrenzung des Themas

1

II. Erläuterung der Begriffe "Kostenrechnung" und "Erfolgsrechnung"

2

1. Die Kostenrechnung

2

2. Die Erfolgsrechnung

4

III. Die technisch-ökonomischen Grundlagen des Winzergenossenschaftsbetriebes

7

1. Begriff der Genossenschaft bzw. der Winzergenossenschaft

7

a) Wesen, Gegenstand und Zweck

7

b) Arten der Winzergenossenschaften

8

2. Der Geschäftsbetrieb der Winzergenossen- schaft

9

a) Allgemeines

9

b) Die Erfassung des Lesejahres

11

c) Der Produktionsprozeß

12

ca) Kelterungsprozeß

12

cb) Kellertechnischer Bearbeitungsprozeß

15

d) Der Absatz

19

da) Arten des Weinverkaufs

19

db) Die Vertriebstätigkeit

20

H A U P T T E I L

Die theoretischen und praktischen Möglichkeiten zur Entwicklung einer Kosten- und Erfolgsrechnung im west-deutschen Winzergenossenschaftswesen 22

A) Die Finanzbuchhaltung der Winzergenossenschaft in ihrer bisher üblichen Form 22

I. Allgemeines 22

II. Die Finanzbuchhaltung der Winzergenossenschaft 23

1. Buchhaltungssystem und Buchhaltungsform 23

2. Der Kontenrahmen 28

3. Der Abschluß 31

III. Kritik der bisher üblichen Finanzbuchhaltung, insbesondere des Kontenrahmens 33

B) Die organische Verbindung zwischen Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung 34

I. Einkreis- und Zweikreisssystem 34

II. Das Einkreisssystem als die für Winzergenossenschaften geeignete Abstimmungsform 35

C) Aufgaben der Kostenrechnung im Winzergenossenschaftsbetrieb 39

I. Die Kostenrechnung als Kalkulationsgrundlage 39

II. Die Kostenrechnung als Mittel zur Betriebskontrolle 39

1. Kontrolle der Kostenarten 39

2. Kontrolle der Kostenstellenkosten 40

III. Die Kostenrechnung als Mittel zur Bestimmung des optimalen Beschäftigungsgrades 40

IV. Die Kostenrechnung als Mittel zur Bewertung der Bestände 47

V. Kostenrechnung und Kostenplanung 49

VI. Kostenrechnung und Betriebsvergleich 50

	Seite
D) Die Durchführung der Kostenrechnung	52
I. Kostenartenrechnung	52
1. Allgemeines	52
2. Die Gliederung der Kostenarten	54
a) Gliederungsprinzipien	54
b) Kostenartengliederung im Winzer- genossenschaftswesen	55
c) Kostenartenplan der Winzergenossenschaft	57
3. Die Bewertung in der Kostenrechnung	59
4. Die Erfassung und Abgrenzung der Kostenarten	61
a) Allgemeines zur Erfassung	61
aa) Verfahren zur Erfassung	61
ab) Belegprinzip	62
ac) Materialerfassung und Übernahme der Kontenklasse 3	63
b) Allgemeines zur Abgrenzung (Kontenklasse 2)	65
c) Die einzelnen Kostenarten, ihre Erfassung und Abgrenzung	73
ca) Personalkosten	73
cb) Materialkosten	77
cc) Fremdleistungskosten der Kostengruppe 45	78
cd) Fremdleistungskosten der Kostengruppe 46	91
ce) Fremdleistungskosten der Kostengruppe 47	94
cf) Kalkulatorische Kosten	96
II. Kostenstellenrechnung	104
1. Allgemeines	104
2. Die Einteilung der Winzergenossenschaft in Kostenstellen	106
a) Die Hilfskostenstellen	108
aa) Hilfskostenstelle Grundstücke und Gebäude	109
ab) Hilfskostenstelle Fuhrpark	109

	Seite
b) Die Hauptkostenstellen	110
ba) Hauptkostenstelle Kelterei	110
bb) Hauptkostenstelle Ausbau- und Lagerkeller	111
bc) Hauptkostenstelle Flaschenabfüllung	111
bd) Hauptkostenstelle Verwaltung	113
be) Hauptkostenstelle Vertrieb	116
3. Die Durchführung der Kostenstellenrechnung	119
a) Der Betriebsabrechnungsbogen als Mittel zur Kostenstellenrechnung	119
b) Die Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen - Schlüsselungsprobleme	121
ba) Allgemeines	121
bb) Die Stelleneinzel- und -gemeinkosten und ihre Zurechnung auf die Kostenstellen	122
c) Die Umlage der Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen	134
ca) Die Umlage der Hilfskostenstelle Grundstücke und Gebäude	134
cb) Die Umlage der Hilfskostenstelle Fuhrpark	136
III. Kostenträgerrechnung	137
1. Die einzelnen Kostenträger	137
2. Das anzuwendende Kalkulationsverfahren (ein- bzw. mehrstufige Divisionskalkulation)	138
3. Die Rohstoffkosten und ihre Verteilung auf die Leistungen	141
4. Die Kalkulation der einzelnen Kostenträger	144
a) Die Kalkulation des Keltermostes	144
b) Die Kalkulation des ausgebauten Weines	145
c) Die Kalkulation des Flaschenweines	145
d) Die Kalkulation des abgesetzten Weines	145
e) Die Kalkulation des an die Genossenschaftler rückgelieferten Weines	145
f) Die Kalkulation der Kuppelprodukte Keltermost und Trester bzw. Wein und Hefe	153

	Seite
E) Die Auswertung der Kostenrechnung	155
I. Allgemeines	155
II. Auswertung der Kostenartenrechnung	155
III. Auswertung der Kostenstellenrechnung	157
IV. Auswertung der Kostenträgerrechnung	158
F) Die auf der Kostenrechnung aufbauende Erfolgsrechnung	159
I. Die innerbetrieblichen Zwecken dienende Erfolgsrechnung	159
1. Die innerbetriebliche Periodenerfolgsrechnung	159
a) Die Betriebsergebnisrechnung	159
b) Die Abgrenzungsrechnung	165
c) Die Gesamtergebnisrechnung	166
2. Der "Stück"-Erfolg als Differenz zwischen Erlös je "Stück" und Selbstkosten je "Stück"	167
3. Die Erfolgsrechnung als Hilfsmittel zur Bestimmung des genossenschaftlichen Auszahlungspreises	168
a) Begriff des genossenschaftlichen Auszahlungspreises	168
b) Die Ermittlung des genossenschaftlichen Auszahlungspreises	170
II. Die gesetzliche Gewinn- und Verlustrechnung	175
1. Die Ableitung der gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnung	175
2. Die gesetzliche Gewinn- und Verlustrechnung - ein Kompromiß zwischen Brutto- und Netto-rechnung	176

S C H L U S S

Die Marktsituation der Weinwirtschaft und Möglichkeiten ihrer Beeinflussung durch die Kosten- und Erfolgsrechnung der Winzergenossenschaften	179
--	-----

LITERATURVERZEICHNIS	183
----------------------	-----

LEBENS LAUF

E I N L E I T U N G

I. Ausgangssituation, Aufgabenstellung und Abgrenzung des Themas

Die Winzergenossenschaften verfügen bislang über keinen Zweig des Rechnungswesens, der sich mit Recht Kostenrechnung nennen könnte. Wenn der Begriff "Kosten" doch gebraucht wurde, dann geschah dies unzulässigerweise für Ausgaben oder Aufwendungen. Es unterblieb eine zeitliche Verteilung und Abgrenzung der Aufwendungen, d.h. niemals wurde der wertmäßige Güter- und Dienstverzehr zur Erstellung der Betriebsleistungen aus den gesamten Ausgaben bzw. aus dem Gesamtaufwand isoliert. Die Winzergenossenschaft war nicht in der Lage festzustellen, was sie die Leistungserstellung kostete. Auch eine exakte Erfolgsermittlung war nicht möglich, da hierzu die Kostenrechnung Voraussetzung ist.

Nach Schilderung dieser Gegebenheiten ist die Aufgabe der vorliegenden Arbeit schnell umrissen. Sie will brauchbare Vorschläge zur Gestaltung einer Kosten- und Erfolgsrechnung bringen, Vorschläge, die auf die besonderen Bedürfnisse der Winzergenossenschaft abgestimmt ist.

Zur Abgrenzung des Themas und zur Erläuterung der technischen und wirtschaftlichen Eigenarten sollen die Begriffsbestimmungen des Teiles II und die Ausführungen des Teiles III der Einleitung dienen.

II. Erläuterung der Begriffe

"Kostenrechnung" und "Erfolgsrechnung"

1. Die Kostenrechnung

Die Kostenrechnung ist "die Rechnung des Produktionsprozesses, der innerbetrieblichen Vorgänge" ¹⁾. "Sie gibt die Möglichkeit, auch die internen Vorgänge der Produktion buchhalterisch (oder statistisch, der Verfasser) zu erfassen und damit das Rechenwerk der Buchhaltung zu vervollständigen" ²⁾.

Als hervorragende Zwecke der Kostenrechnung bezeichnet Schmalenbach die Kontrolle der Betriebsgebarung und die Preiskalkulation ³⁾, denen Mellerowicz als dritten Hauptzweck noch die Eigenschaft der Kostenrechnung als Grundlage für die Betriebsdisposition und Betriebspolitik hinzufügt ⁴⁾.

In den Kostenrechnungsgrundsätzen heißt es hierzu ⁵⁾:

"Sie (die Kostenrechnung, der Verfasser) ermöglicht damit im einzelnen:

1. Planvolle Kostenüberwachung,
2. klare Vorrechnung, in der Regel auf der Grundlage der Nachrechnung,
3. die Vorbereitung der Preiskalkulation einzelner Leistungen oder Leistungsgruppen,
4. einzelbetriebliche und zweigwirtschaftliche Kostenvergleiche ...

1) Mellerowicz, K.: "Kosten und Kostenrechnung" II, 1. Teil, Berlin 1958, Seite 6

2) Müller, A.: "Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung", Köln und Opladen 1955, Seite 29

3) Schmalenbach, E.: "Kostenrechnung und Preispolitik", 7. Auflage, Köln und Opladen 1956, Seite 15

4) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 56

5) Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung (Kostenrechnungsgrundsätze) nach dem Erlass des Reichswirtschaftsministeriums vom 16.1.1939, Seite 7

5. die Durchführung sonstiger Aufgaben, wie die Bewertung der Bilanzbestände und der selbsterstellten Anlagen, die Bereitstellung von Unterlagen für die kurzfristige Erfolgsrechnung, für die Statistik und für die Planung."

Die Erfüllung dieser Aufgaben ist der Kostenrechnung möglich durch genaue Erfassung und Verrechnung aller Kosten. Aus einer Vielzahl von Definitionen sei die der "Allgemeinen Grundsätze der Kostenrechnung" ¹⁾ zitiert: "Kosten sind wertmäßiger Güter- und Diensteverzehr zur Erstellung von Leistungen". Diese Erfassung und Verrechnung der Kosten erfolgt in drei Grundformen: der Kostenartenrechnung, der Kostenstellenrechnung und der Kostenträgerrechnung.

"In der Kostenartenrechnung, die am Anfang der Kostenrechnung steht, erfolgt eine Gliederung aller anfallenden Kosten nach der Art und dem Verzehrcharakter der verbrauchten Wirtschaftsgüter (Kostengüter). Sie hat den Verbrauch an Kostengütern (Kostenarten) mengenmäßig zu erfassen und zu bewerten" ²⁾ und zu überwachen ³⁾.

"Die Kostenstellenrechnung zerlegt den Gesamtbetrieb in Zurechnungseinheiten (z.B. in Betriebsteile und Abteilungen). Sie erfaßt rechnerisch die Kosten am Orte ihrer Entstehung und nimmt ihre Umlegung auf nachgelagerte Kostenstellen vor" ⁴⁾. Damit dient sie vorzugsweise der Kosten- und Leistungsüberwachung der Verantwortungsbereiche ⁵⁾. "Darüber hinaus werden mit ihrer Hilfe die nicht unmittelbar je Kostenträger feststellbaren Kosten gesammelt, um sie möglichst entsprechend der Kostenverursachung auf diese weiterzuverrechnen" ⁶⁾.

1) Kostenrechnungsgrundsätze, Seite 7

2) Kosiol, E.: Stichwort Kostenrechnung, Dr. Gablers Wirtschaftslexikon, Wiesbaden 1956, Spalte 1666

3) Vgl. Greifzu, J.: "Das neuzeitliche Rechnungswesen", Hamburg 1958, Seite 71

4) Kostenrechnungsgrundsätze, Seite 12

5) Vgl. Greifzu, J.: a.a.O., Seite 71

6) Greifzu, J.: a.a.O., Seite 71

"Die Kostenträgerrechnung baut auf der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung auf und dient der Abrechnung der betrieblichen Leistungen. Hierzu verrechnet sie die in der Kostenartenrechnung gesammelten und in der Kostenstellenrechnung aufbereiteten Kosten auf die Arbeitsergebnisse" ¹⁾. Die Kostenträgerrechnung gliedert sich in die Kostenträger-Stückrechnung, d.h. die Kalkulation im engeren Sinne und in die Kostenträger-Zeitrechnung. Bei der Stückkalkulation unterscheidet man im allgemeinen zwei Verfahren: die Divisionskalkulation und die Zuschlagskalkulation, deren Auswahl vor allem im Hinblick auf das Leistungsprogramm erfolgt ²⁾.

Einen Übergang von der Divisions- zur Zuschlagskalkulation stellt die Stufenkalkulation dar ³⁾.

2. Die Erfolgsrechnung

Auch die Jahreserfolgsrechnung ist Teil des Rechnungswesens und genauer ein Teil der Buchhaltung, denn die Buchhaltung wird von Rößle als systematisch kombinierte Vermögens-, Kapital- und Erfolgsrechnung definiert ⁴⁾. Sie dient der Ermittlung des Geschäftserfolges einer Unternehmung entweder durch einfache Gegenüberstellung von Anfangs- und Schlußkapital oder in verfeinerter Form als Gewinn- und Verlustrechnung, die den Erfolg als Differenz zwischen Aufwendungen und Erträgen ermittelt.

Während das erste Verfahren nur den Gesamterfolg erkennen läßt, erklärt die Gewinn- und Verlustrechnung "das Zustandekommen des Erfolges nach Art, Höhe und Quelle" ⁵⁾.

1) Kosiol, E.: Stichwort Kostenrechnung, Dr. Gablers Wirtschaftslexikon, Spalte 1669

2) Kosiol, E.: Stichwort Kalkulation, a.a.O., Spalte 1497

3) Fischer, G.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", Heidelberg 1952, Seite 320

4) Rößle, K.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", 5. Auflage, Stuttgart 1956, Seite 188

5) Heinen, E.: "Handelsbilanzen", Teil II, Wiesbaden 1958, Seite 204

Übereinstimmend mit anderen betriebswirtschaftlichen Autoren sollen hier die Begriffe "Erfolgsrechnung" und "Gewinn- und Verlustrechnung" synonym gebraucht werden, was dadurch gerechtfertigt ist, daß heute allgemein der Begriff "Erfolg" als Oberbegriff für Gewinn und Verlust angesehen wird ^{1) 2)}.

Die Aussagefähigkeit der Erfolgsrechnung bezüglich der Erfolgsquellen und Erfolgsursachen hängt von ihrer inhaltlichen Ausgestaltung ab. Danach ist zu unterscheiden die Bruttorechnung, die alle Aufwands- und Ertragsarten vollständig und unsaldiert aufweist, und die Nettorechnung, die teilweise eine Saldierung von Aufwendungen und Erträgen vornimmt und nur die Salden aufweist, so daß bei letzterer das Erfolgsbild verdeckt und die Aussagefähigkeit der Erfolgsrechnung beeinträchtigt wird ³⁾.

Meistens tritt die Gewinn- und Verlustrechnung nicht als reine Brutto- oder Nettorechnung auf sondern als Mischform aus beiden. Eine solche Kompromißlösung stellte auch die bisherige aktienrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung dar.

Die Erfolgsrechnung erlaubt - wie wir sahen - bei entsprechender Ausgestaltung eine Erfolgsspaltung nach Erfolgsquellen und Leistungsbereichen. "Die Erfolgsspaltung wird in der Betriebswirtschaftslehre vorherrschend unter dem Gesichtspunkt der Zweiteilung in eigentlichen Betriebserfolg und neutralen Erfolg diskutiert" ⁴⁾. Das bedeutet, daß an die Erfolgsrechnung die Forderung zu stellen ist, daß sie erkennen läßt, wie sich der Gesamterfolg der Unternehmung aus dem Erfolg der eigentlichen Betriebstätigkeit (Betriebserfolg) und sonstigen (neutralen) Erfolgsteilen zusammensetzt.

Die Erfolgsrechnung oder "Jahresabrechnung, wie sie in der Finanzbuchhaltung durchgeführt wird, ist eine Zeitraumrechnung,

1) Heinen, E.: "Handelsbilanzen", Teil II, Wiesbaden 1958, Seite 204

2) Ostersetzer, B.: "Erfolgsrechnung und Erfolgsanalyse", Hann. Münden 1956, Seite 7

3) Heinen, E.: a.a.O., Seite 207

4) Heinen, E.: a.a.O., Seite 207

d.h. sie verrechnet die betrieblichen Wertbewegungen auf zeitliche Rechnungsabschnitte (Jahre). Sie geht dabei von den aus- und eingehenden finanziellen Gegenwerten aus, d.h. von den Ausgaben und Einnahmen (Geld- und Schuldverhältnisse), um hieraus durch zeitliche Verteilung und Abgrenzung die Aufwendungen (Aufwandsausgaben) und Erträge (Ertragseinnahmen) zu ermitteln" ¹⁾.

"Aufwand ist der Wert derjenigen Güter, die für Rechnung der Unternehmung, sei es bestimmungsmäßig oder nicht bestimmungsmäßig, sei es im Betriebe der Unternehmung selbst oder außerhalb desselben, vernichtet wurden oder sonst verloren gingen" ²⁾.

Der Ertrag setzt sich zusammen aus den Erlösen aus dem Verkauf der Betriebserzeugnisse, sonstigen Erlösen (etwa aus dem Verkauf von Anlagegütern) u n d dem Wert der bereits erzeugten, aber noch nicht abgesetzten Güter ³⁾.

1) Kosiol, E.: "Kalkulatorische Buchhaltung", Wiesbaden 1953, Seite 15

2) Schmalenbach, E.: "Dynamische Bilanz", 12. Auflage, Köln und Opladen 1956, Seite 67

3) Vgl. Klimmer, A.: "Die Erfolgsrechnung", Ludwigshafen 1949, Seite 6 und 7

III. Die technisch-ökonomischen Grundlagen des Winzergenossenschaftsbetriebes

1. Begriff der Genossenschaft bzw. der Winzergenossenschaft

a) Wesen, Gegenstand und Zweck

Die vom Gesetzgeber in § 1 des Genossenschaftsgesetzes ¹⁾ gegebene Begriffsbestimmung der Genossenschaft soll - obwohl vielfach angefochten - hier zitiert werden.

Genossenschaften sind demnach "Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, welche die Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes bezwecken ...".

Henzler ist der Meinung, daß diese gesetzliche Definition besonders vom wirtschaftlichen Standpunkt aus anzuerkennen sei und auch solche realen Erscheinungsformen überdecke, die verschiedene Kritiker nicht darunter subsumieren zu können glauben ²⁾.

Eine Zweckbestimmung der Winzergenossenschaft, einer Verwertungs- und Absatzgenossenschaft des landwirtschaftlichen Genossenschaftswesens, gibt das Statut für eingetragene Winzergenossenschaften mbH ³⁾ in § 2 Abs. 2: "Die Genossenschaft will in erster Linie durch ihre geschäftlichen Einrichtungen die wirtschaftlich Schwachen stärken und das geistige und sittliche Wohl der Genossen fördern nach dem Grundsatz 'Einer für Alle, Alle für Einen'".

Der angeführte Paragraph dieses Musterstatuts bezeichnet als Gegenstand des Unternehmens vor allem "die gemeinsame Kelterung

1) Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1. Mai 1889

2) Henzler, R.: "Genossenschaftswesen", Wiesbaden 1953, Seite 26

3) Herausgegeben vom Deutschen Raiffeisenverband e.V., Bonn, Neuwied 1949

und Verwertung der in der Wirtschaft der Mitglieder geernteten Weintrauben ...".

Wie bei allen Arten von Genossenschaften erfolgt demnach auch im Winzergenossenschaftswesen ein Verzicht der Mitglieder auf die selbständige Ausübung gewisser Funktionen - hier Verarbeitung der Trauben, Bearbeitung des Keltermostes und Absatz des Weines (d.h. die gesamte Verwertung) und deren Ausgliederung auf einen gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb.

b) Arten der Winzergenossenschaften

Entsprechend den ausgeübten Funktionen lassen sich zwei Arten von Winzergenossenschaften unterscheiden und zwar

1. Erfassungsgenossenschaften und
2. Verwertungsgenossenschaften.

Während die Erfassungsgenossenschaften sich - wie ihr Name schon besagt - auf die Erfassung des Lesegutes ihrer Mitglieder beschränken und höchstens hie und da noch die Kelterung durchführen, übernehmen die Verwertungsgenossenschaften alle Funktionen von der Erfassung der Trauben bis zum Absatz des ausgebauten Weines.

Die Erfassungsgenossenschaften finden sich hauptsächlich in solchen Gemeinden, in denen der Weinbau nur einen geringen Umfang hat, so daß sich die Errichtung einer Verwertungsgenossenschaft nicht lohnt. Stets sind die Erfassungsgenossenschaften an Verwertungsgenossenschaften angeschlossen, an die sie das erfaßte Traubengut zur weiteren Verwertung abliefern.

Eine weitere Unterscheidung der Winzergenossenschaften basiert auf der Stellung der einzelnen Genossenschaft im Winzergenossenschaftswesen eines Verbandsbezirkes ¹⁾ und weiter auf der Größe des Einzugsgebietes. Mit Setzer ²⁾, der allerdings von

1) Z.B. Baden, Pfalz, Württemberg

2) Setzer, F.: "Strukturwandlungen auf dem Gebiet des Rebenaubaus, der Weinproduktion und des Weinabsatzes in Württemberg unter dem Einfluß der Württembergischen Winzergenossenschaften", Erlanger Dissertation 1957, Seite 78

einem anderen Einteilungskriterium ausgeht, soll demnach folgendermaßen gegliedert werden:

- a) Genossenschaften niederer Ordnung
 - 1. Örtliche Winzergenossenschaften
 - 2. Übergemeindliche Winzergenossenschaften
- b) Genossenschaften höherer Ordnung
 - 1. Regionale Winzergenossenschaften
 - 2. Landeszentralgenossenschaften

Die örtlichen Winzergenossenschaften können sowohl als Erfassungs- wie auch als Verwertungsgenossenschaften geführt sein. Die übergemeindlichen, regionalen und Landeszentralgenossenschaften sind stets Verwertungsgenossenschaften. Sie weisen zwar gegenüber den örtlichen Verwertungsgenossenschaften verschiedene Unterschiede auf, die kostenrechnerischen Probleme sind aber bis auf geringe Abweichungen die gleichen.

Die "Kostenrechnung" von Erfassungsgenossenschaften ist vollkommen unproblematisch; sie wirtschaften nach reinem Eigenaufwandsdeckungsprinzip, d.h. von der Auszahlungsleistung der nachgeordneten Verwertungsgenossenschaft werden die eigenen Aufwendungen in Abzug gebracht, der Rest wird an die Genossenschafter ausgeschüttet.

Die örtliche Verwertungsgenossenschaft, also die, deren Einzugsgebiet sich mit der Gemeindemarkung (im wesentlichen) deckt, überwiegt zahlenmäßig bei weitem; sie kann als Prototyp einer Winzergenossenschaft angesprochen werden. Deshalb soll sie das Untersuchungsobjekt der vorliegenden Arbeit sein.

2. Der Geschäftsbetrieb der Winzergenossenschaft

a) Allgemeines

Zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt die Winzergenossenschaft einen technischen Betriebsapparat. Die Höhe des darin investierten Kapitals hängt ab von der Kapazität. Diese wiederum wird

bestimmt durch die Größe einer Spitzenernte zuzüglich der normalerweise im Herbst lagernden Bestände an früheren Jahrgängen, es sei denn, man nimmt Notverkäufe in Kauf oder hat die Möglichkeit der Weitergabe von Keltermostmengen an eine Zentralgenossenschaft. Ebenso wenig wie Molkereigenossenschaften können Winzergenossenschaften also ihre Kapazität einer durchschnittlichen Ernte bzw. der wechselnden Anlieferung ihrer Mitglieder anpassen. Das bedeutet, daß die Kapazitätsausnutzung, verursacht durch stark schwankende Erntemengen, im Laufe der Jahre ständig wechselt und nur selten im gewünschten Maße erreicht wird. Bei gleichbleibender (linearer) Abschreibung ergeben sich demnach in den Abrechnungsperioden sehr unterschiedliche Kostenbelastungen je Liter Wein. Nicht selten ist ein Jahrgang überhaupt nicht in der Lage, die Abschreibungskosten in voller Höhe zu tragen.

Der Kapitalbedarf einer Winzergenossenschaft ist recht erheblich. Grundstück, Keltergebäude mit Kellern und Verwaltungsräumen, die maschinelle Ausstattung und das sonstige Betriebs- und Geschäftsinventar binden selbst bei kleinen Winzergenossenschaften ein Kapital von ca. 400 000.- DM. Zur Deckung dieses Kapitalbedarfs bedienen sich die Winzergenossenschaften aller Finanzierungsmethoden, der Eigen-, Selbst- und Fremdfinanzierung. Im Rahmen dieser Arbeit würde es zu weit führen, näher auf die Finanzierung von Winzergenossenschaften einzugehen. Es wird deshalb auf die Erörterung dieser Fragen bei Setzer verwiesen ¹⁾.

Die Tätigkeit einer Winzergenossenschaft umfaßt die Erfassung des Lesegutes, den technischen Produktionsprozeß und den Absatz. Soweit es für diese Arbeit erforderlich erscheint, wird im folgenden der Geschäftsablauf unter technischen und wirtschaftlichen Aspekten zur Darstellung gelangen.

1) Setzer, F.: a.a.O., Seite 82 - 99

b) Die Erfassung des Lesejahres

Zur Erziehungsarbeit, die von den Winzergenossenschaften an ihren Mitgliedern geleistet wird, gehört u.a. die Herausgabe einer Leseordnung, die die Lesetermine für die Trauben aller Sorten und Lagen und damit den Anlieferungsstermin festsetzt. Auf diese Weise wird erreicht, daß die Traubenlese zum, entsprechend dem Reife prozeß, günstigsten Zeitpunkt stattfindet und daß gleiche Sorten und Lagen an gleichen Tagen und in einer auf die Aufnahmefähigkeit des Genossenschaftsbetriebes abgestimmten Folge angeliefert werden.

Die Vielzahl der von den Winzern angelieferten, oft sehr kleinen Mengen wird also nach Lagen und Sorten zu größeren Mengen zusammengefaßt, die eine wirtschaftliche Verarbeitung ermöglichen.

Die eigentliche Anlieferung, d.h. der Transport vom Weinberg zur Kelter wird von den Mitgliedern selbst durchgeführt, so daß der Winzergenossenschaft keine Transportkosten entstehen. Anders liegt der Fall bei Winzergenossenschaften höherer Ordnung, wo eine Kostenbelastung für den Transport zwischen den Genossenschaften auftritt.

Die vom einzelnen Mitglied anzuliefernde Menge ist insoweit klar bestimmt, als zu den Pflichten des Genossenschafters gehört, "die ganze Menge der in seiner Wirtschaft erzeugten Trauben in unzerkleinertem Zustande bei Meldung der in der Geschäftsordnung festgesetzten Ordnungsstrafen an die Genossenschaft abzuliefern. Ausgenommen sind lediglich die im eigenen Haushalt zu Speisezwecken verbrauchten Trauben" ¹⁾.

Diese Bestimmung basiert auf einem realen wirtschaftlichen Grund. Die sehr anlagenintensive Winzergenossenschaft ist darauf bedacht, eine Verteilung der fixen Kosten auf eine möglichst große Menge zu erreichen. Jede nicht abgelieferte Menge führt - vor Erreichen der optimalen Kapazitätsausnutzung - zu einer höheren Fixkostenbelastung der Anlieferungsmengen. Aber

1) Musterstatut des Deutschen Raiffeisenverbandes e.V.,
Seite 7, § 14 Abs. 8

auch bei Überschreiten dieser Grenze sollte vom Prinzip restloser Ablieferung nicht abgegangen werden. Die Abkehr von diesem Prinzip in den seltenen Fällen, in denen hohe Anlieferungs mengen die optimale Kapazitätsausnutzung der Winzergenossenschaft in Frage stellen, würde die schwierig zu entscheidende Frage aufwerfen, welche Mengen das Mitglied abzuliefern hätte. Außerdem würden sich die Mitglieder auch in schwachen Weinjahren berechtigt fühlen, ihre Ernte nicht vollständig abzuliefern.

Die Vorschrift der vollen Ablieferung soll verhindern, daß das Einzelmitglied den besseren Teil seines Lesegutes selbst verkauft und der Winzergenossenschaft mindere Sorten und Qualitäten anliefern, deren Absatz schwieriger, ja unter Umständen nur in Verbindung mit guten und Spitzenqualitäten überhaupt möglich ist.

Die Annahme des Lesegutes in der Winzergenossenschaft schließt eine Kontrolle hinsichtlich der Sortenbestimmtheit, der Sortenreinheit und des Zustandes der Trauben ein. Daneben wird die Anlieferungs menge gewogen und ein sehr wichtiges Qualitätsmerkmal, das abgekürzte spezifische Gewicht, gemessen nach Oechsle-Graden, mit der Mostwaage festgestellt.

Das auf diese Weise ermittelte Prüfungsergebnis wird von der Prüfungskommission sowohl dem Mitglied wie der Genossenschaft bescheinigt. Es bildet später eine Grundlage zur Errechnung der Auszahlungspreise.

Damit ist die Erfassungstätigkeit abgeschlossen.

c) Der Produktionsprozeß

An die Erfassung des Lesegutes schließt sich unmittelbar der erste Teil der Weinherstellung an, der

ca) Kelterungsprozeß

Darunter ist die Verarbeitung des Rohstoffes Trauben zu Keltermost zu verstehen.

Beim Kelterungsprozeß sind wiederum zwei getrennte Vorgänge zu unterscheiden, nämlich das Einmaischen und das eigentliche Kelteren.

Das Einmaischen des Lesejahres muß kurz nach Anlieferung des Traubengutes vorgenommen werden. Bei Rotweinlesegut kommt noch die unbedingte Notwendigkeit des Entrappens hinzu. Diese beiden Vorgänge erledigen moderne Abbeermaschinen in einem Arbeitsgang. Sie trennen zunächst die Beeren von den Kähmen (Entrappen) und zerdrücken dann die Beeren. Weißweinlesegut sollte in den meisten Fällen ebenfalls entrappt werden. Nur wenn die Stiele vollständig verholzt sind, kann ohne Nachteil darauf verzichtet werden, d.h. nur dann gelangen keine herb und grasig schmeckenden Stoffe aus den Kähmen in den Wein ¹⁾.

Das Einmaischen steigert die Mostausbeute, erleichtert das Pressen und dient bei der Rotweinbereitung der Farbstoffgewinnung.

Sofort nach dem Einmaischen wird der Rotweinmaische durch Schwefeln Sauerstoff entzogen und damit die Entwicklung von Krankheitserregern verhindert. Bei Weißwein wird die Maische nur dann geschwefelt, wenn nicht innerhalb von drei bis vier Stunden nach dem Einmaischen gekeltert werden kann ²⁾.

Für die Vergärung des Rotweins, die der Farbstoffausbeute wegen an der Maische erfolgen muß, benötigt die Winzergenossenschaft besondere Einrichtungen. Vor allem zu nennen sind die Gärtanks, meist stehende Stahltanks mit emaillierter Innenfläche, die mit Dickmaischepumpen beschickt werden. Der Gärverlauf und damit letzten Endes die Weinqualität können durch Aggregate, die eine Beeinflussung der Gärtemperatur ermöglichen, günstiger gestaltet werden.

Die Rotweinmaischegärung kann, sofern sie in Drucktanks erfolgt, "gezügelt" werden und dauert dann bis zu vier Wochen. Aber selbst bei unbeeinflusstem Gärverlauf sind die Gärbehälter so lange ausgelastet, daß sie in jedem Herbst nur einmal beschickt werden

1) Linsenmaier, O. / Daub, F.: "Weinberg, Kelter und Keller", Stuttgart 1955, Seite 91

2) Linsenmaier, O. / Daub, F.: a.a.O., Seite 92

können. Allerdings lassen sich die Gärtanks nach Abschluß der Gärung als Lagertanks verwenden.

Das Keltern der Rotweinmaische erfolgt kurz vor Abschluß des Gärprozesses, das der Weißweinmaische entweder sofort nach dem Einmaischen oder spätestens nach drei bis vier Stunden. Teilweise wird noch vor dem Pressen entsaftet, d.h. man läßt die Weißweinmaische in kleineren Betrieben in Preßkörben, in größeren in mit Lattenrösten versehenen Beton- oder Stahltanks ablaufen. Auch maschinelle Entsafter finden Verwendung.

Zum Keltern dienen heute allgemein mechanische Kelterpressen, die nach der Art ihrer Druckwerke als Spindelpressen, Kniehebelpressen, Differentialpressen und hydraulische Pressen bezeichnet werden ¹⁾. Sie pressen den Weinmost aus der Maische, bis diese als Trester zurückbleibt. Die Trester werden meist nach dem ersten Preßvorgang mittels Tresterschleudern aufgelockert, um dann nochmals gepreßt zu werden. Die Kelterpressen und alle sonstigen bei der Kelterung verwandten Maschinen, Geräte und Behälter erfordern nach jedem Gebrauch sehr gründliche Reinigung. Dies um so mehr, als Maische und Keltermost sehr geruchsempfindlich und ein ausgezeichneter Nährboden auch für unerwünschte Bakterien sind. Deshalb müssen jeder Kelter ausreichende Mengen biologisch einwandfreien Wassers zur Verfügung stehen.

Als Abfallprodukt fallen bei der Kelterung erhebliche Mengen Trester an, die ebenso wie das Abfallprodukt der Ausbaustufe, die Hefe, an Brennereien zur Branntweinherstellung verkauft werden. Dabei erlöst die Winzergenossenschaft für den Doppelzentner Trester ca. 4.- DM, für einen Liter Hefe ca. 0.17 DM und erreicht für sie kostenlosen Abtransport der Abfallmengen.

Damit ist der erste Teil des Produktionsprozesses, die Kelterung, abgeschlossen. Die leichte Verderblichkeit des Rohstoffes Trauben verlangt unmittelbar an den Lesevorgang anschließende Verarbeitung. Das bedeutet, daß der überwiegende Teil der zur Kelterung notwendigen Einrichtungen nur während des Weinherbstes

1) Vogt, E.: "Der Wein", 2. Auflage, Stuttgart 1952,
Seite 35

und kurz danach in Gebrauch ist, sonst aber unbenutzt steht. Unter diesen Umständen muß sich das Bestreben jeder Winzergenossenschaft auf möglichst hohe Auslastung der Einrichtungen während der kurzen Herbstzeit richten. Dieses Ziel darf aber nicht durch eine Unterdimensionierung der Keltereinrichtungen erreicht werden, da in diesem Fall eine reibungslose Verarbeitung des anfallenden Rohstoffes nicht gewährleistet ist. Die technischen Anforderungen in wirtschaftlicher Weise zu erfüllen, ist Aufgabe der Genossenschaftsführung.

cb) Kellertechnischer Bearbeitungsprozeß

Als zweiter Teil des Produktionsprozesses schließt sich an die Kelterung der kellertechnische Bearbeitungsprozeß der Weine an. Nachdem die Vergärung des Rotweines vor dem Keltern an der Maische, die des Weißweines aber nach dem Keltern erfolgt, ergeben sich Schwierigkeiten der Abgrenzung, d.h. es erhebt sich die Frage, welchem Teil des Produktionsprozesses die Vergärung bzw. die Gärführung zuzuordnen ist. Soll die Gärführung des Rotweines zur Kelterung, die des Weißweines aber zum kellertechnischen Bearbeitungsprozeß gerechnet werden oder will man die Weißweinvergärung auch noch als zum Kelterprozeß gehörend betrachten? Schließlich könnte man den Gärprozeß auch als selbständigen Teil des Produktionsprozesses ansehen. Die Klärung dieser Frage ist im Hinblick auf die Kostenstellenbildung von Bedeutung. Sie soll so entschieden werden, daß die Vergärung des Rotweines, soweit sie an der Maische, also vor dem Keltern, erfolgt, zum Kelterprozeß rechnet. Bezüglich der daraus sich ergebenden kostenmäßigen Konsequenzen vgl. Kapitel C III des Hauptteils, Abschnitt 2, ba).

Der gekelterte Weißweinmost wird im Tank, Faß oder in der Bütte entschleimt bzw. vorgeklärt. Dies geschieht einfach dadurch, daß man den im Weinmost schwebenden Trub sich am Boden absetzen läßt. Je nach dem Grade der Entschleimung wird der Most nach drei bis vier Stunden (leichte Entschleimung), fünf bis acht Stunden (mittlere), zehn bis zwölf Stunden (starke) ¹⁾ wieder abgelas-

1) Linsenmaier, O. / Daub, F.: a.a.O., Seite 96

sen und in normal eingeschwefelte Weißweinfässer, Stahl- oder Betontanks gepumpt. Die Gärung setzt im zu ca. $\frac{4}{5}$ gefüllten Gärbehälter nach wenigen Tagen ein; die Hauptgärung dauert fünf bis sieben Tage. Danach werden die Gärbehälter mittels Füllkannen vollgefüllt, worauf die Nachgärung einsetzt.

Der ganze Gärvorgang erfordert fachmännische Überwachung. Durch Temperaturveränderungen und Zugabe von Reinhefe läßt sich der Gärungsablauf beeinflussen und lenken (Gärführung). Nach Abschluß der Gärung, der je nach Beschaffenheit des Keltermostes bzw. des verarbeiteten Traubengutes in dem Zeitraum Dezember bis März erreicht ist, werden die Jungweine abgestochen. Der Wein wird nach Absinken der Hefe und anderer Trubteile abgezogen, d.h. entweder mit oder ohne Luftberührung in die Lagerfässer gepumpt oder mittels Kohlensäure gepreßt.

Wann und in welcher Weise der Abstich durchzuführen ist, hängt von der chemischen Beschaffenheit des Weines ab. Einfache Untersuchungsmethoden geben dem Kellermeister ungefähre Anhaltspunkte. Sofern genaue Auskunft gewünscht wird, müssen Fachlaboratorien zu Rate gezogen werden, die Analysen von Weinproben vornehmen und Empfehlungen für den weiteren Ausbau erteilen. Solche Laboratorien werden teilweise bei den Landeszentralgenossenschaften, bei staatlichen Weinbauinstituten und staatlichen Weinbauschulen geführt.

Weitere Abstiche können bei säurearmen und auch bei zuckerreichen Ausleseweinen notwendig werden. Vielfach ist dann mit dem Abstich eine Schönung oder Filtration verbunden ¹⁾. Durch Schönung und Filtration wird eine Klärung des Weines herbeigeführt.

Bei der Schönung handelt es sich um einen physikalisch-chemischen Vorgang, bei dem durch Zusatz bestimmter Stoffe die Trubstoffe zum Ausfallen gebracht werden. Voraussetzung zum Gelingen ist auch hier eine Kenntnis der chemischen Zusammensetzung des Weines.

Die immer mehr gebräuchliche Abfüllung des Weines auf Flaschen macht eine Filtration unumgänglich ²⁾. Dazu werden heute meist

1) Vogt, E.: a.a.O., Seite 68

2) Linsenmaier, O. / Daub, F.: a.a.O., Seite 91

Filtergeräte verwandt, die Schichten aus Baumwollgewebe, Zellulose, Kieselgur oder Asbest enthalten. Durch Siebwirkung der Filterporen und Adsorptionswirkung des verwendeten Materials werden die Trubstoffe beim Durchlauf des Weines durch das Filtergerät in den Filterschichten zurückgehalten.

Die Lagerdauer des Weines hängt "von der Traubensorte, vom Jahrgang, von der Behandlung des Weines, von der Größe des Fasses und von anderen Faktoren wie Kellertemperatur usw. ab" ¹⁾.

Tischweine lagern im allgemeinen etwa sechs bis acht Monate, Qualitätsweine acht bis zehn Monate, Beerenauslesen und Spätburgunder Rotweine bis zu zwei Jahren ²⁾. Während der Lagerzeit geht der Reifeprozeß des Weines vonstatten, ein chemischer Vorgang, dessen Charakter nicht genau bekannt ist. Dabei gehen kleine Mengen des Weines durch Verdunstung verloren. Dieser Schwund hängt ab von der Größe des Fasses, von dessen Wandstärke, von der Kellertemperatur und -luftfeuchtigkeit und vom Alter des Weines. Der Gesamtverlust durch Abstich und Schwund kann sich auf vier bis sechs Prozent belaufen. Das dauernde Schwinden des Weines erzwingt ständige Überwachung und - soll die Weinqualität nicht leiden - öfteres Auffüllen der Fässer.

Die Fässer, Beton- und Stahltanks erfordern vor und nach der Beschickung reichliche Pflege. Ebenso wie beim Kelterungsprozeß ist auch hier größte Reinlichkeit geboten. Sofern der Wein in Holzfässern gelagert wird, ist streng zwischen Rot- und Weißweinfässern zu unterscheiden. So darf Weißwein niemals in Rotweinfässern gelagert werden, da sich in deren Holz Farbreste befinden. Es genügt demnach nicht, die Lagerkapazität auf die Gesamtmenge des Weines abzustimmen sondern getrennt auf die Rot- und Weißweinemengen. Innerhalb der roten und weißen Weine müssen schließlich noch die verschiedenen Sorten getrennte Lagerung finden.

Alle mit dem Produktionsprozeß in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten, alle Entscheidungen, in welcher Weise die verschiedenen Weinsorten zu bearbeiten sind, die Wahl der richtigen Zeitpunkte

1) Vogt, E.: a.a.O., Seite 70

2) Ebenda

für die Ver- und Bearbeitung, die Auswahl der geeigneten Gebinde für die verschiedenen Sorten, Lagen und Jahrgänge, ein besonderes Gefühl für Verschnittmöglichkeiten und Verbesserungen und anderes mehr stellen hohe Anforderungen an die fachliche Eignung und die Erfahrung des Kellermeisters. Die übrigen, ständig Beschäftigten im technischen Betrieb einer Winzergenossenschaft sind meist keine Fachkräfte. Zu besonderen Stoßzeiten wie im Herbst bei der Kelterung oder von Zeit zu Zeit zur Flaschenabfüllung werden Hilfskräfte herangezogen, die meist den Familien der Genossenschafter angehören.

Die Abfüllung der Weine in Flaschen und die Ausstattung der Flaschen schließen den Produktionsprozeß ab. Auch die Winzergenossenschaften oder vielleicht gerade sie sind seit wenigen Jahrzehnten dazu übergegangen, ihre erzeugten Weine überwiegend, zum Teil vollständig, auf Flaschen zu ziehen. Eine Steigerung der Weinqualität durch den vollkommenen Luftabschluß in der Flasche ist die Folge.

Wenn der Wein eine gewisse Reife erreicht hat und wenn der Bestand an abgefüllten Weinen zur Neige geht, wird die Abfüllung der Weine in Flaschen vorgenommen. Sie erfolgt selbst bei grossen Winzergenossenschaften nicht kontinuierlich. Von der Größe der Winzergenossenschaft hängt sehr wesentlich die Ausstattung mit maschinellen Einrichtungen für die Flaschenreinigung und die -abfüllung, -verkorkung und -etikettierung ab. Der Bogen spannt sich von rein handwerklichen Arbeitsmethoden bei kleinen Winzergenossenschaften über halbautomatische Abfüllung bei mittleren bis zur vollautomatischen Reinigung, Abfüllung, Verkorkung und Etikettierung. "Mit zunehmender Betriebsgröße schwindet" auch im Winzergenossenschaftswesen "die Arbeitsintensität zugunsten der Kapitalintensität" ¹⁾.

1) Vgl. Gutenberg, E.: "Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre", Band I, "Die Produktion", Berlin-Göttingen-Heidelberg 1958, Seite 314

d) Der Absatz

da) Arten des Weinverkaufs

Der Weinverkauf der Winzergenossenschaft kann sich als Kelterverkauf, Faßweinverkauf und Flaschenweinverkauf vollziehen. Bei diesen drei Arten des Weinverkaufs befindet sich der abzusetzende Wein bzw. Most in verschiedenen Stadien der Verarbeitung bzw. Bearbeitung.

Unter Kelterverkauf ist der Verkauf des Weines ab Kelter zu verstehen, genauer des unausgebauten Keltermostes. Für diesen Teil des Absatzes entfallen für die Winzergenossenschaft die gesamten Aufwendungen des Bearbeitungsprozesses ebenso wie das Risiko, das mit diesem Ausbauprozess verbunden ist. Diesen Vorteilen stehen jedoch so schwerwiegende Nachteile gegenüber, daß die Winzergenossenschaften vom Kelterverkauf immer mehr abrücken. Der Kelterverkauf erfolgt naturgemäß im Herbst, also zu einem Zeitpunkt, wo die Weinpreise am niedrigsten sind. Gerade aber das Bestreben, "antizyklisch" am Weinmarkt anzubieten, führte in vielen Fällen zur Gründung von Winzergenossenschaften. Das "absatzpolitische Instrument der Preispolitik"¹⁾ kann beim Kelterverkauf kaum in Erscheinung treten. Ebenso verzichtet die Winzergenossenschaft hier weitgehend auf die Produktgestaltung, auf die Verbesserung der Absatzfähigkeit der Ware Wein. Die Erlöse aus den Kelterverkäufen sind in aller Regel wesentlich geringer als die aus dem Verkauf des ausgebauten Weines abzüglich der Ausbauaufwendungen.

Wenn trotzdem ein Teil des Weines "unter der Kelter" verkauft wird, so liegt das meist an einer zu geringen Lagerkapazität der Winzergenossenschaft oder vorübergehend schlechter Liquiditätssituation. In den meisten Fällen erfolgen die Kelterverkäufe also aus einer Zwangslage heraus.

Der Faßweinverkauf wie auch der Flaschenweinverkauf geben der Winzergenossenschaft die Möglichkeit, günstige Preissituationen

¹⁾ Gutenberg, E.: "Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre", Band II, "Der Absatz", Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, Seite 14

abzuwarten. Außerdem kommt bei beiden - im ersten Falle weniger, im zweiten mehr - das absatzpolitische Instrument der Produktgestaltung zum Tragen. Die Absatzfähigkeit wird durch den Ausbau bzw. durch Ausbau plus Abfüllung und Flaschenausstattung wesentlich gesteigert. Abfüllung und vor allem Ausstattung der Flaschen mit Etiketten und Halsschleifen, die den Namen der Winzergenossenschaft, die Traubensorte, die Weinbergslage und den Jahrgang kenntlich machen, geben der Ware Wein den Charakter eines Markenartikels.

db) Die Vertriebstätigkeit

Eine systematische und methodisch gesicherte Marktforschung kann von den einzelnen Winzergenossenschaften nicht betrieben werden. Als absatzvorbereitende Tätigkeit kommt für sie nur eine mehr vorwissenschaftliche Markterkundung ¹⁾ in Frage. Die Winzergenossenschaften informieren sich durch Marktberichte der Presse und ihrer Fachverbände über die Marktlage, über die voraussichtliche Entwicklung des Marktes und durch Befragung über die Beurteilung ihrer Weine durch die Käufer.

Der Verkauf der Weine erfolgt meist auf Grund von unmittelbaren Kundenbestellungen, zum Teil aber auch durch Vertreter und - in geringen Mengen und nur in bestimmten Verbandsbezirken (z.B. in der Pfalz) - durch eigene Ausschanklokale. Die Winzergenossenschaften bedienen sich verschiedener Absatzwege; sie beliefern den Weinfachgroßhandel, Lebensmittelketten und -großfilialisten, das Hotel- und Gaststättengewerbe und - oftmals in sehr großem Umfang - direkt die Verbraucher. Als weiterer Abnehmer kommt für die Winzergenossenschaften die Landeszentralgenossenschaft ihres Verbandsbezirkes in Betracht. Man kann diese Weitergabe des Weines zur treuhänderischen Verwertung nicht als Absatz bezeichnen, will man nicht das Verhältnis zwischen Einzel- und Zentralgenossenschaft mit einem genossenschaftsfremden Akzent belasten. Trotzdem müssen aber bei Erörterung der Absatzwege die Landeszentralgenossenschaften unbedingt Erwähnung finden, nachdem ihre

1) Gutenberg, E.: a.a.O., Band II, Seite 34 f.

Bedeutung im letzten Jahrzehnt enorm gewachsen ist.

Die Verwertung der Weine am Markt erfordert von einem Großteil der Winzergenossenschaften eine mehr oder weniger umfangreiche Werbetätigkeit. Hierzu bedienen sie sich des Einsatzes verschiedenster Werbemittel. Außerdem wird auf Initiative der Genossenschaftsverbände Gemeinschaftswerbung betrieben, die durch Werbeabgaben der einzelnen Winzergenossenschaften finanziert wird.

Ferner bedienen sich die Winzergenossenschaften eines weiteren absatzpolitischen Instruments, der Preispolitik. Die Preisstellung richtet sich im wesentlichen nach zwei Gesichtspunkten: einmal nach der Qualität des Weines und den für solche Qualitäten am Markt gezahlten Preisen, zum anderen nach den in den letzten Jahren erzielten Preisen. Die Preise werden aber nicht für alle Abnehmer in gleicher Höhe festgesetzt, sondern Preisdifferenzierungen vorgenommen, die die Wiederverkäufer gegenüber den Verbrauchern begünstigen. Schließlich werden zum Teil Rabatte und in aller Regel Skonti gewährt.

Transportkosten, die durch Inanspruchnahme fremder Beförderungsmittel entstehen, haben grundsätzlich die Abnehmer zu tragen, solche, die durch Fahrzeuge der Winzergenossenschaft anfallen, werden meist nicht auf die Kunden abgewälzt. Für das Leergut (Kosten und Flaschen) berechnet die Genossenschaft Pfand.

Die kaufmännischen Vertriebsaufgaben obliegen neben den sonstigen Verwaltungsaufgaben der Verwaltung der Winzergenossenschaft. Deren personelle Besetzung besteht aus teilweise mitarbeitenden Vorstandsmitgliedern, dem kaufmännischen Geschäftsführer und einem oder mehreren (je nach Größe der Genossenschaft) kaufmännischen Angestellten und Lehrlingen.

H A U P T T E I L

Die theoretischen und praktischen Möglichkeiten zur Entwicklung einer Kosten- und Erfolgsrechnung im westdeutschen Winzergenossenschaftswesen

A) Die Finanzbuchhaltung der Winzergenossenschaft in ihrer bisher üblichen Form

I. Allgemeines

Die Buchhaltung wird von Rößle ¹⁾ als systemstisch kombinierte Vermögens-, Kapital- und Erfolgsrechnung definiert. In der Form der Finanz- oder Geschäftsbuchhaltung erfüllt sie die Aufgabe, die Wertbewegungen zwischen dem Betrieb und seiner Umwelt aufzuzeichnen und die mengen- und formmäßigen Veränderungen des eingesetzten Kapitals zu verfolgen. Mit den internen Wertbewegungen, d.h. den wertmäßigen Vorgängen, die unmittelbar mit dem Erzeugungsprozeß verbunden sind, befaßt sich dagegen die Betriebsbuchhaltung als technisches Instrument der Kostenrechnung.

Während für die Finanzbuchhaltung vor allem in kleinen Betrieben ein alleiniges Bestehen möglich und üblich ist, kommt die Kostenrechnung und damit die Betriebsbuchhaltung ohne die Bereitstellung von Werten durch die Finanzbuchhaltung nicht aus. Die Betriebsbuchhaltung formt die empfangenen Werte um und liefert sie wiederum der Finanzbuchhaltung, der sonst eine exakte Erfolgsermittlung nicht möglich wäre. Die beiden Buchhaltungen beliefern und befruchten sich also wechselseitig.

Will man in einem Betrieb eine Betriebsbuchhaltung einrichten, so ist man gezwungen, die bestehende Finanzbuchhaltung zu untersuchen und sie auf die Eignung zu überprüfen, die Betriebsbuchhaltung mit geeignetem Material zu versorgen. Deshalb soll zunächst ein kurzer Überblick über die bisher übliche Form der Finanzbuchhaltung im westdeutschen Winzergenossenschaftswesen gegeben werden.

1) Rößle, K.: a.a.O., Seite 188

II. Die Finanzbuchhaltung der Winzergenossenschaft ¹⁾

1. Buchhaltungssystem und Buchhaltungsform

Auch die kleinen und mittleren Betriebe der Winzergenossenschaften bedienen sich ausnahmslos des Systems der doppelten Buchführung, der Doppik. Dabei werden alle Geschäftsvorfälle doppelt erfaßt, so daß die Buchhaltung einen Überblick über die Geldbewegungen, die Sachwertbewegungen und über die Beziehungen beider zueinander vermittelt.

Bei den verschiedenen Buchhaltungsformen handelt es sich um organisatorische Unterschiede in der doppelten Buchhaltung. Die Winzergenossenschaften haben sich für die deutsche Form entschieden, wenn auch nicht ganz konsequent. Sie ist dadurch charakterisiert, daß sich zwischen eine Anzahl von Grundbüchern und das Hauptbuch ein Sammeljournal schaltet.

An Grundbüchern werden geführt ein Kassenbuch, ein "Traubenanlieferungs- und Abrechnungsbuch" und ein "Weinverkaufsbuch". Bisher waren diese Bücher gebunden, neuerdings setzt sich mehr und mehr die Lose-Blatt-Form durch.

Das Kassenbuch hält die Ein- und Ausgänge der Kasse fest. Es wird täglich abgeschlossen, mit der Kasse abgestimmt und der Saldo ins Journal, Spalte "Kasse" übernommen. Nicht selten wird die Buchführung der Winzergenossenschaft von der örtlichen Genossenschaftsbank oder Spar- und Darlehenskasse übernommen. In diesen Fällen wird keine Kasse und damit kein Kassenbuch geführt; das Kassenkonto ist identisch mit dem Bankkonto.

Im "Traubenanlieferungs- und Abrechnungsbuch" werden die angelieferten Trauben auf Grund eines Traubenanlieferungs- oder Waagscheins eingetragen, getrennt nach Sorten, Klassen und eventuell auch nach Lagen. Weiter werden selbstverständlich der Name des liefernden Mitglieds und entweder der Zuckergrad und die Zuckereinheiten oder der Oechslegrad vermerkt. In der näch-

1) Dieser Abschnitt A) II. beschränkt sich auf eine Darstellung der Finanzbuchhaltung der Winzergenossenschaft. Eine Kritik folgt weiter unten in Abschnitt A) III.

sten Spalte erscheint das Guthaben des anliefernden Mitglieds und zwar ab dem Zeitpunkt, zu dem die Bewertung erfolgt. An die Sortenspalten schließen sich Auszahlungsspalten an, in denen die Auszahlungsleistungen (Abschlagszahlungen auf die Guthaben) der Genossenschaft an die Mitglieder festgehalten werden. Die Auszahlungen erfolgen in der Regel als sogenannte geschlossene Auszahlung, d.h. zu bestimmten Stichtagen erhalten alle Mitglieder eine Abschlagszahlung. Die Verbuchung der geschlossenen Auszahlung erfolgt nach dem Satz:

Per Konto Wein-/Traubengeld (Klasse 3)
an Kasse oder Bank,

wobei die Belastung von der entsprechenden Kontokarte auf das Journal durchgeschrieben wird.

Für den Saldobetrag aus Guthaben und geleisteten Abschlagszahlungen wird zum Bilanzstichtag eine Rückstellung gebildet, nicht dagegen eine Verbindlichkeit, da die Höhe des Restguthabens deshalb nicht festliegt, weil die Bewertung nur eine vorläufige ist. Jedoch ist diese Handhabung nicht einheitlich. Im Bereich der badischen Winzergenossenschaften wird der Bewertung der Anlieferung zum Bilanzstichtag endgültige Bedeutung zuerkannt und konsequenterweise dann eine entsprechende Verbindlichkeit der Genossenschaft gegenüber ihren Mitgliedern in der Bilanz nachgewiesen. Das hindert die Genossenschaften nicht, später eine Nachzahlung zu leisten.

Das Traubenanlieferungsbuch stellt demnach die Summe der Kreditorenkonten dar, soweit es sich um den Rohstoff-"Bezug" handelt. Weitere Kreditorenkonten führt die Winzergenossenschaft vielfach nicht. Die Rechnungen für alle Materialien, Leistungen usw. ausser Rohstoffen werden bezahlt unter Buchung:

Per Konto Kostenart (Klasse 4)
an Bank oder Kasse oder Postscheck.

Voraussetzung dazu ist, daß alle Rechnungen sofort bezahlt werden und über den Bilanzstichtag hinweg keine Verbindlichkeiten der Genossenschaft gegenüber fremden Lieferanten bestehen. Im anderen Falle führt die Winzergenossenschaft ein Konto "Verbindlichkeiten" im Rahmen des Kontokorrent (Konto 15, vgl.unten)

und bucht bei Rechnungseingang:

Per Konto Kostenart
an Verbindlichkeiten

und bei Bezahlung:

Per Verbindlichkeiten
an Kasse, Bank, Postscheck.

Das Weinverkaufsbuch nimmt die Weinverkäufe an Hand der ausgestellten Rechnungen auf und zwar getrennt nach Jahrgang und Sorte. Die Eintragung erfolgt teilweise als Durchschrift von der Debitoren-Kontokorrentkarte, teilweise - soweit es sich um Jahrgangs-, Sortenangaben, Belastungen wegen Flaschen, Verpackung, Fracht oder Gutschriften für Rabatt und Skonto handelt - direkt. Am Monatsende wird das Weinverkaufsbuch abgeschlossen: Die Summe der Rechnungsbeträge geht ins Journal (per Kontokorrentkonto an Weinkonto der Klasse 8), die Mengen werden ins Faßlagerbuch übertragen.

Ein weiteres (Hilfs-) Buch, das in der Winzergenossenschaft ständig geführt wird, ist das "Rücklieferungsbuch für Leergut". Hier werden alle Leergut-Rücklieferungen eingetragen, wenn das Leergut in Rechnung gestellt war. Im Durchschreibeverfahren erfolgt Gutschrift auf der Kontokorrentkarte. Grundlage für die Eintragungen bilden Rücklieferungsscheine, die bei Entgegennahme des Leergutes ausgeschrieben werden. Die Eintragungen erfolgen wiederum nur insoweit im Durchschreibeverfahren, als sich die Spalten des Rücklieferungsbuches mit denen der Kontokorrentkarte decken. Darüber hinaus wird das Leergut in weiteren Spalten zum Zwecke der mengen- und wertmäßigen Verfolgung der Rücklieferungen im einzelnen nach Flaschen, Kisten und Fässern spezifiziert. Auch das Rücklieferungsbuch ist monatlich abzuschließen und das Ergebnis in das Journal einzutragen. Der zugrundeliegende Vorgang stellt eine Umwandlung eines Aktivpostens in einen anderen dar. Die Buchung lautet:

Per Flaschenpfand (Konto 195)
per Kistenpfand (Konto 196)
an Kontokorrentkonto (Konto 15)

Das Journal der Winzergenossenschaft enthält sechs Kontenspalten für Sachkonten, Kontokorrent, Unkosten, Kasse, Bank und eine Leerspalte. Wie erwähnt, nimmt es täglich, monatlich oder gemäß Anfall die Abschlußdaten der Grundbücher und des Rücklieferungsbuches auf. Daneben gelangen alle Buchungen auf Sachkonten und "Unkosten"-Konten im Durchschreibeverfahren ständig ins Journal. Monatlich wird das Journal abgeschlossen, und die Soll- und Habenbeträge der einzelnen Konten und die Gesamtsummen (Kontrollspalte) werden ins Hauptbuch übernommen.

Das "tabellarische Hauptbuch" dient der Übersicht über den jeweiligen Stand der Konten und die Vermögenslage der Winzergenossenschaft sowie zur Vorbereitung des Jahresabschlusses. Es nimmt die Zahlen der letzten Bilanz auf und dann (s.o.) die monatlichen Abschlüsse des Journals. Am Jahresende gehen die Soll- und Habenzahlen (Jahressummen) der einzelnen Konten in die Spalte 2 der "Betriebsübersicht und Hauptbilanz" ein, die eine Umsatzbilanz mit Einschluß der Anfangsbilanz beinhaltet.

Die "Betriebsübersicht und Hauptbilanz" enthält weiter eine Saldo-Bilanz, die Schlußbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung.

Bücher der Winzergenossenschaft

Traubenanlieferungs- u. Abrechnungsbuch												Auszahlung				
Lfd. Nr.	Name o. Nr. des Lieferanten	Tag der Anlg.	Kontrollspalte angel. kg	Sorte: Riesling M												
				Trauben anliefschein Nr.	Angelieferte Men.				Zuckereininh.	Zurück-erhalt.	Gut-haben	30.3.61 erste DM	30.9.61 zweite DM	dritte DM	vierte DM	Rest DM
					I kg	II kg	III kg	Zucker-grad								
1	Pfleiderer	6.10.60	256	008		120		160	19200	-	96.-	52.-	52.-			
2	Häberle	6.10.60	482	011	155			175	27125	20	109.20	108.12	103.-			
								u. S. w.								

Weinverkaufsbuch																		
1961 Nr.	Dat.	Rech. Nr.	Kto. Nr.	Buchungs- text	Seite Journal	Kontrolle			Kontokorrent		Sorte: Sylvaner			Flasch. DM	Kisten DM	Fracht DM	Rabatt DM	Skonto DM
						Ltr.	1/1	Betrag DM	Soll DM	Haben DM	Ltr.	1/1	Betrag DM					
113	3.2.	618	1633	Adler, Unterb.	5	50	30	204.-	216.80		50	-	204.-	16.-	3.-	-	-	6.12
114	4.2	619	1548	Häberle-Schenck	6	120	-	208.-	291.70		-	-		24.-	5.-	3.50	28.80	-
								4.54										

Rücklieferungsbuch für Leergut														
1961 Nr.	Dat.	Rück-liefer-schein Nr.	Kto. Nr.	Buchungs-text	Seite Journal	Kontrolle		Kontokorrent		Flaschen		Kisten		
						Fla.	Kis-	Soll DM	Haben DM	Stück	DM	Stück	DM	
96	14.5.	432	1533	Adler, Unterb.	18	74	3		17.80	74	14.80	3	3.-	
								U. S. W.						

Konto-Korrent-Konto		Gasthof „Adler“ Unterbach Oberer Anger 3								Konto Nr.: 1538	
Datum	Beleg Nr.	Konto Nr.	Buchungs-text	Journal	Kontrolle Menge		Kontokorrent Soll DM		Haben DM	Saldo Soll DM	Haben DM
3.2.	618	1533	Adler, Unterb.	5	50	30	204.-	216.80			
14.5.	432	1533	Adler, Unterb.	18	74	3		17.80			
							U. S. W.				

2. Der Kontenrahmen der Winzergenossenschaften

Ebenso wie Geschäftsbücher, Kontenkarten, Belege u.ä.: ist der Kontenrahmen ein wichtiges Organisationsmittel ^{1) 2)}. Die Winzergenossenschaften haben sich im Laufe der Zeit fast alle den Empfehlungen ihrer Genossenschaftsverbände angeschlossen und ihre Konten entsprechend den auf Verbandsebene erarbeiteten Kontenrahmen systematisiert. Diese Kontenrahmen weisen in den verschiedenen Verbandsbezirken nur geringfügige Unterschiede auf; offensichtlich orientieren sich alle am Einheitskontenrahmen (Pflichtkontenrahmen), enthalten in den "Richtlinien für die Organisation der Buchführung" ³⁾.

Im folgenden ist der Kontenplan einer württembergischen Winzergenossenschaft mittlerer Größe dargestellt, der auf dem Kontenrahmen des Württembergischen Landesverbandes ländlicher Genossenschaften basiert:

Klasse 0:	Anlage- und Kapitalkonten
	00 Grundstücke und Gebäude
	001 Bebaute Grundstücke, dem Geschäftsbetrieb dienend
	01 Maschinen und maschinelle Anlagen
	02 Betriebs- und Geschäftsausstattung
	020 Fässer
	021 Stahl tanks
	022 Betontanks
	03 Fahrzeuge
	04 Geringwertige Anlagegüter
	040 Flaschen
	041 Kisten
	05 Beteiligungen
	06 Eigenkapital
	060 Geschäftsguthaben
	061 Gesetzlicher Reservefonds
	062 Betriebsrücklage
	063 Rücklage für LA-Vermögensabgabe
	064 Sonstige Rücklage
	07 Langfristige Verbindlichkeiten

1) Kalveram, W.: "Industrielles Rechnungswesen", Band I: Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen, Wiesbaden 1958, Seite 127

2) Hasenack definiert den Kontenplan als "planmäßige Auswahl, Unterteilung und Zusammenfassung der Konten". Vgl. Hasenack, W.: "Buchhaltung und Abschluß", Essen 1955, Seite 106

3) Erlaß des Reichswirtschaftsministers vom 11.11.1937

- 08 Rückstellungen und Wertberichtigungen
 - 080 Rückstellungen
 - 081 Wertberichtigungsposten
- 09 Jahres-Rechnung
 - 090 Aktive Rechnungsabgrenzung
 - 091 Passive Rechnungsabgrenzung

- Klasse 1: Finanzkonten
- 10 Kasse
 - 11 Postscheck
 - 12 Banken
 - 120 Landesgenossenschaftsbank
 - 124 Genossenschaftsbank
 - 13 Kundenwechsel
 - 15 Forderungen und Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen und Leistungen (Kontokorrent)
 - 19 Verrechnungskosten
 - 190 Lohnsteuer
 - 195 Flaschenpfand
 - 196 Kistenpfand

- Klasse 2: Abgrenzungskonten
- 20 Außerordentliche und betriebsfremde Aufwendungen
 - 21 Außerordentliche Erträge
 - 25 Erträge aus Beteiligungen

- Klasse 3: Wareneinkauf
- 30 Wein-/Traubengeld
 - 31 Zucker
 - 32 Deckwein

- Klasse 4: Kostenarten
- 40 Löhne und Gehälter
 - 400 Gehälter
 - 401 Löhne
 - 4010 Löhne Kelter
 - 4011 Löhne Keller
 - 4012 Löhne Flaschenabfüllung
 - 402 Gesetzliche soziale Abgaben
 - 4020 Krankenkasse, Angestellten- und Arbeiterrentenversicherung
 - 4021 Beiträge an Berufsgenossenschaft und Familienausgleichskasse
 - 403 Freiwillige soziale Leistungen
 - 404 Sonstige personelle Aufwendungen
 - 41-46 Sachliche Aufwendungen
 - 41 Verwaltungskosten
 - 411 Büromaterial
 - 412 Porto, Telefon, Zeitung
 - 413 Büromiete
 - 414 Heizung, Beleuchtung, Reinigung
 - 415 Reise- und Sitzungskosten, Generalversammlung
 - 416 PKW-Unterhaltung und -Betriebskosten

- 417 Versicherungen
- 418 Beiträge, Prüfungs- und Beratungskosten
- 419 Sonstige Verwaltungskosten
- 42 Kelterkosten
 - 420 Gebäude-Unterhaltung
 - 421 Maschinen- und Geräte-Unterhaltung
 - 422 Betriebsmaterial
 - 423 Licht, Wasser, Heizung
 - 425 Sonstige sachliche Kelterkosten
- 43 Kellerkosten
 - 430 Gebäude-Unterhaltung
 - 431 Maschinen- und Geräte-Unterhaltung
 - 432 Faß- und Tankreparatur
 - 433 Licht, Wasser, Heizung
 - 435 Kellereibedarf (Werkzeuge u.a. Betriebsmaterial)
 - 436 Chemikalien, Reinigungsmittel, Filterschichten)
 - 437 Einlagerungskosten
 - 438 Sonstige Kellerkosten
- 44 Flaschenabfüllkosten
 - 440 Gebäude-Unterhaltung
 - 441 Maschinen- und Geräte-Unterhaltung
 - 442 Flaschenausstattung
 - 446 Reinigungsmittel, Filterschichten
 - 448 Sonstige Flaschenkosten
- 45 Fuhrparkkosten
 - 450 Lkw-Betriebskosten (Treibstoffe, Kfz.-Steuer, Kfz.-Versicherung)
 - 451 Spesen für Fahrer und Beifahrer
 - 452 Lkw-Unterhaltung
 - 453 Fremdfuhrlöhne
- 46 Sonstige Vertriebskosten
 - 460 Werbung
 - 461 Provisionen an Vertreter
 - 462 Spesen an Reisende
 - 463 Kleinfrachten für Leergut usw.
 - 464 Sonstige Vertriebskosten
- 47 Steuern
 - 470 Besitzsteuern
 - 471 Umsatzsteuer
 - 472 Beförderungssteuer
 - 475 LA-Vermögensabgabe
- 48 Abschreibungen
 - 480 Abschreibungen auf Anlagen
 - 481 Abschreibungen auf sonstige Aktiva
 - 482 Zuweisung an Wertberichtigungsposten
- 49 Zinsaufwendungen

Klasse 5 und 6 frei

Klasse 7: Warenbestandskonten

- 70 Weinbestand
- 71 Hilfs- und Betriebsstoffe (Materialien)
(Korken, Etiketten, Schichten, Kohlen)

Klasse 8: Ertragskonten
80 Weinverkauf
800 Weinerlös für eigene Verwertung
802 Erlös für Hefe
81 Erlösschmälerungen
87 Zinserträge
88 Sonstige Betriebserträge

Klasse 9: Abschlußkonten
90 Bilanzkonto
91 Gewinn- und Verlustkonto

3. Der Abschluß

Die Kontenklassen 1, Anlage- und Kapitalkonten, und 1, Finanzkonten, werden an die Bilanz, die Kontenklasse 2, Abgrenzungskonten, an die Gewinn- und Verlustrechnung abgeschlossen. Die Konten der Klasse 3, die Wareneinkaufskonten, schließen insoweit an das Ertragskonto der Klasse 8, das Weinerlöskonto (800) ab, als es sich um Auszahlungen für den laufenden Jahrgang handelt. Für die Auszahlungen, die ältere Jahrgänge betreffen, wird das Konto 30, Wein-/Traubengeld, durch die Buchung:

Per Rückstellung 080 (bzw. per Verbindlichkeiten ¹⁾)
an Wein-/Traubengeld 30

entlastet und die Rückstellung (bzw. die Verbindlichkeit) in Höhe der Auszahlungen aufgelöst.

Da für die Hilfs- und Betriebsstoffe keine Bestandskonten in Klasse 3 geführt werden, gelangen alle Zugänge dieser Materialien auf die Konten der Klasse 4. Der durch Inventur ermittelte Bestand am Bilanzstichtag erscheint auf der Habenseite des Kontos 71, seine Sollseite enthält den Anfangsbestand aus der Eröffnungsbilanz. Konto 71 wird nun zugunsten der entsprechenden Konten der Klasse 4 (mit dem Zugang der Periode) belastet. Der Saldo des Kontos 71 aus Anfangsbestand + Zugang ./.. Endbestand erscheint als Belastung (= Verbrauch der Periode) in der Gewinn- und Verlustrechnung. Der Endbestand des Kontos 71 geht in die Bilanz.

Alle übrigen Konten der Klasse 4 werden zu Lasten der Gewinn- und Verlustrechnung abgeschlossen.

1) Vgl. oben Seite 24

Das Konto 70 übernimmt am Jahresanfang den Weinbestand aus der Eröffnungsbilanz. Der Weinbestand am Jahresende erscheint auf der Habenseite dieses Kontos. Er besteht aus dem Schlußbestand an alten Weinen, der normalerweise wie im Vorjahre bewertet wird. Der Fall, daß der Tageswert am Bilanzstichtag niedriger als der Wert des Vorjahres ist, tritt sehr selten sein. Dann muß allerdings entsprechend dem Niederstwertprinzip der Tageswert in Ansatz gebracht werden. Der Endbestand enthält ferner den durch Inventur ermittelten mengenmäßigen Bestand an Weinen des neuen Jahrgangs bewertet zu Brutto-Erlösen, wovon jedoch eine Sicherheitsmarge als Ausdruck vorsichtiger Bewertung abgezogen wird, die bis zu 25 % des Brutto-Erlöswertes betragen kann.

Der Saldo des Kontos 70 wird auf Konto 800 (Weinerlös) gebucht. Das Konto 800 hat dann folgendes Aussehen:

Konto 800 Weinerlös

Auszahlungen für neuen Wein und Kosten für Deckwein und Zucker (aus Klasse 3)	Weinerlöse aus dem Verkaufsbuch (von Konto 15)
Saldo: Brutto-Betriebsertrag abzügl. obige Auszahlungen und Kosten	Weinbestandsvermehrung ¹⁾ (von Konto 70)

Der Habensaldo des Kontos 800 stellt den Brutto-Betriebsertrag vermindert um die Auszahlungen für den Wein des neuen Jahrgangs und die Kosten für Deckwein und Zucker dar, der als solcher in die Gewinn- und Verlustrechnung auf der Seite der Erträge eingeht.

Die Schlußbestände an Wein und Hilfs- und Betriebsstoffen der Konten 70 und 7¹ übernimmt die Abschlußbilanz.

¹⁾ Im Falle einer Weinbestandsverminderung erscheint ein entsprechender Betrag auf der Sollseite des Weinerlöskontos

III. Kritik der bisher üblichen Finanzbuchhaltung, insbesondere des Kontenrahmens

Die Finanzbuchhaltung der Winzergenossenschaft eignet sich in der dargestellten Form nicht für den Einbau einer Betriebsbuchhaltung. Vor allem gilt das für den Kontenrahmen, auf den sich deshalb die Kritik beziehen soll.

Während die Kontenklassen 0 und 1 wie bisher beibehalten werden können, genügt die Klasse 2 den neu gestellten Abgrenzungsanforderungen nicht mehr. Das gilt ebenso für die Kontenklasse 3, die als Bestandskontenklasse so geführt werden muß, daß sie als Grundlage für die Erfassung des Verbrauches an Hilfs- und Betriebsstoffen dienen kann. Die Kontenklasse 4 darf künftig nur reine Kostenarten enthalten, d.h. auf Konten der Klasse 4 erscheinen nur tatsächlich in der Rechnungsperiode verzehrte Güter und Leistungen mit ihren Werten. Von einer Gliederung der Kostenarten nach Kostenstellengesichtspunkten ist abzusehen ¹⁾. Vorschläge für die Gliederungen der Kontenklassen 2 bis 4 finden sich in Kapitel C II im Rahmen der Ausführungen über Gliederung, Erfassung und Abgrenzung der Kostenarten, so daß dort hin verwiesen werden kann. Die bisher nicht benötigten Kontenklassen 5 und 6 bekommen nun Aufgaben zugewiesen. Klasse 5 führt Konten für die Hauptkostenstellen, d.h. sie übernimmt die Kostenstellenkosten aus dem Betriebsabrechnungsbogen, bzw. buchhalterisch aus Klasse 4 ²⁾. Klasse 6 nimmt das Herstellungskonto auf, das die Herstellungskosten sammelt und an das Erzeugnis-konto der Klasse 7 weitergibt. Ein Bestandskonto für Hilfs- und Betriebsstoffe wird in Klasse 7 nicht mehr geführt, es ist ersetzt durch die Bestandskonten in Klasse 3. Die Kontenklasse 8 enthält Erlös- und Verkaufskonten, nicht aber wie bisher auch ein Konto "Zinserträge". Klasse 9 bleibt die Klasse der Abschlußkonten.

1) Vgl. Seite 54

2) Vgl. "Darstellung des Buchungsverlaufes", Seite 27

B) Die organische Verbindung zwischen Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung

I. Einkreis- und Zweikreisssystem

Bei der Einführung der Betriebsabrechnung stellt sich für die Winzergenossenschaft die Frage, in welcher Weise dieser Teil des Rechnungswesens, dem die Verfolgung der internen Wertbewegungen obliegt, dem bereits bestehenden Rechnungswesen an- oder eingegliedert werden soll.

In der betriebswirtschaftlichen Literatur werden für diese Abstimmung zwischen Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung zwei Grundformen genannt ¹⁾:

1. Das Einsystem oder Einkreisssystem als vollkommen geschlossenes Kontensystem (Klassen 0 - 9) und
2. Das Zweisystem oder Zweikreisssystem, bei dem Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung getrennt sind.

Beim Zweikreisssystem sind sowohl die Finanzbuchhaltung als auch die Betriebsbuchhaltung jeweils in sich abgeschlossene und abstimmbare Systeme, deren gegenseitige Abstimmung durch spezielle Übergangskonten erfolgt. Das Zweikreisssystem gestattet eine organisatorische, räumliche und personelle Trennung der beiden Buchhaltungsbereiche und ist deshalb besonders für größere Betriebe geeignet.

In den kleinen und mittleren Betrieben der Winzergenossenschaften kann die Einführung der Betriebsabrechnung nicht bedeuten, daß eine räumlich und personell getrennte Betriebsbuchhaltung eingerichtet wird. Es empfiehlt sich deshalb hier die organische Verbindung von Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung in der Form des Einkreisystems.

1) Vgl. vor allem Fischer-Hess-Seebauer: "Buchführung und Kostenrechnung", Leipzig 1939, Seite 157
aber auch Greifzu, J.: "Das neuzeitliche Rechnungswesen", Hamburg 1958, Seite 51;
Lehmann, B.: "Buchhaltung und Kostenrechnung", Hamburg 1959, Seite 61;
Schnettler, A.: "Das Rechnungswesen industrieller Betriebe", Wolfenbüttel 1949, Seite 81 ff.

II. Das Einkreisssystem als die für Winzergenossenschaften geeignete Abstimmungsform

Das kennzeichnende Merkmal des Einkreisystems ist die durch direkte Verbuchung zu erreichende Abstimmung von Finanz- und Betriebsbuchhaltung. Durch eine Darstellung des Buchungsablaufes im folgenden soll das Wesen des Einkreisystems veranschaulicht werden.

Die notwendige Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten erfolgt in der Finanzbuchhaltung mit Hilfe von Abgrenzungskonten der Klasse 2, welche mit den abzugrenzenden Aufwendungen belastet und mit den verrechneten Kosten erkannt werden ¹⁾.

Die Konten der Kontenklasse 4 sind demnach bereinigt, so daß sich eine Abgrenzung mit Hilfe von Kostenartenverteilungskarten ²⁾ oder auf dem Betriebsabrechnungsbogen (BAB) erübrigt. Somit übernimmt der BAB die Kosten der Klasse 4 unverändert (Übergang von der Finanzbuchhaltung zur Betriebsbuchhaltung) und wandelt sie in Kostenstellenkosten um. Für die Hauptkostenstellen werden in der Klasse 5 Konten geführt, so daß durch die Buchung:

Per diverse Konten Klasse 5
an diverse Konten Klasse 4

der Ausgleich zwischen den beiden Klassen erzielt wird.

Die Kostenstellenkonten der Klasse 5 werden entlastet durch die Buchungen:

Per Herstellungskosten (Klasse 6)
an Konten der Fertigungsstellen und der
Verwaltung ³⁾

und: Per Verkaufskonto (Klasse 8)
an Konten der Verwaltungs- und
Vertriebsstellen.

1) Vgl. hierzu Seite 65 f.

2) Fischer-Hess-Seebauer: a.a.O., Seite 51 ff.

3) Das Kostenstellenkonto Verwaltung wird insoweit entlastet, als (angemessene) Verwaltungskostenbeträge bei der Bewertung zu Herstellungskosten in Ansatz gebracht werden können.
Vgl. Seite 48

Durch die Buchung:

Per Herstellungskosten
an Rohstoffe (Klasse 3)

wird nun auch der Materialwert der Weine in die Betriebsbuchhaltung einbezogen. Mit dem Wert der fertiggestellten Erzeugnisse wird das Fertigfabrikatekonto zugunsten des Herstellungskontos erkannt:

Per Fabrikatekonto (Klasse 7)
an Herstellungskonto.

Am Periodenende wird der Saldo des Herstellungskontos auf das Erzeugniskonto übernommen (das am Periodenbeginn den Anfangsbestand ausweist). Der sich aus der Inventur ergebende Endbestand an Erzeugnissen erscheint im Haben des Erzeugniskontos (Buchung: Per Schlußbilanz an Erzeugniskonto). Der Saldo des Kontos stellt die zu Herstellungskosten bewerteten verkauften Erzeugnisse der Periode dar. Um ihn wird das Fabrikatekonto zu Lasten des Verkaufskontos entlastet. Das Verkaufskonto wird weiterhin mit den Vertriebskosten belastet und mit dem nach der Buchung:

Per Herstellungskonto
an Verwaltungskosten

verbliebenen Saldo des Verwaltungskostenkontos.

Der Saldo des Erlöskontos der Finanzbuchhaltung, der durch die laufenden Buchungen bei Rechnungserteilung:

Per Debitoren (Klasse 1)
an Erlöskonto der Finanzbuchhaltung (Klasse 8)

entsteht, wird ins Haben des Erlöskontos der Betriebsbuchhaltung gebucht. So ergibt sich hier ein Übergang von der Betriebsbuchhaltung zur Finanzbuchhaltung.

Durch die Buchung:

Per Erlöskonto der Betriebsbuchhaltung
an Verkaufskonto

entsteht ein Saldo auf dem Verkaufskonto, der auf das betrieb-

liche Ertragskonto gebucht wird (Buchung - bei positivem Betriebserfolg -: Per Verkaufskonto an betriebliches Ertragskonto (Klasse 9)). Dieses wiederum wird nach der Gewinn- und Verlustrechnung abgeschlossen.

Die Abschlußbuchung:

Per Schlußbilanzkonto (Klasse 9)
an Konto Fertigfabrikate

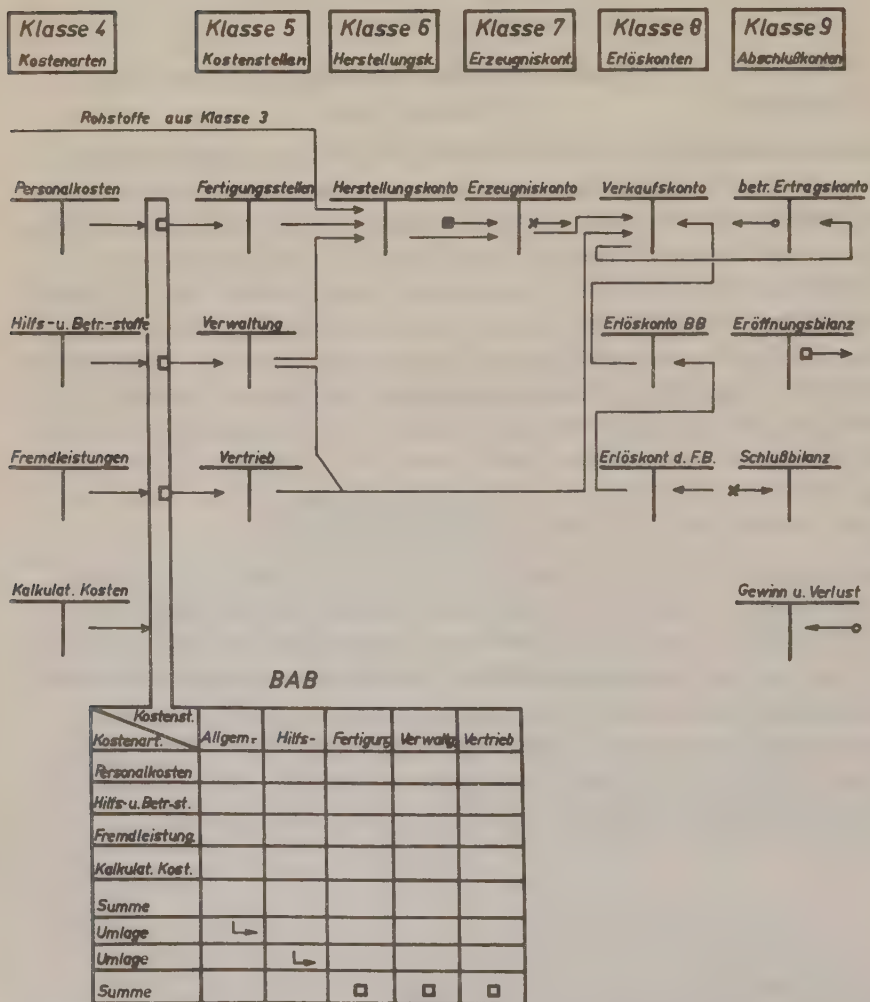
vollendet die Rückführung der Betriebsbuchhaltung zur Finanzbuchhaltung.

Die Abstimmung der Betriebsbuchhaltung mit der Finanzbuchhaltung beim ersten Übergang, also von Klasse 4 nach 5, läßt sich im Rahmen des Einkreisystems noch auf andere Weise erreichen. Man verzichtet auf die buchhalterische Weiterführung der Kosten von Klasse 4 nach 5, d.h. die Konten der Klasse 4 werden nicht zu Lasten der Betriebsabrechnung, genauer der Klasse 5, erkannt. Die Konten der Klasse 4 werden innerhalb der Finanzbuchhaltung an das Konto Betriebsergebnis der Klasse 9 abgeschlossen. Die Klasse 5 übernimmt auch hier die Salden der Konten der Klasse 4, nur werden dabei keine Entlastungsbuchungen vorgenommen. Die Abstimmung zwischen den Klassen 4 und 5 erfolgt hier summarisch, d.h. auf statistischem Wege.

Welches der beiden Abstimmungsverfahren zur Anwendung kommt, spielt keine Rolle. Man kommt nämlich auch beim ersten Verfahren, also bei der buchhalterischen Abstimmung der Kostenstellenkonten mit den Kostenartenkonten, im Gesamtzusammenhang von Betriebsbuchhaltung und Finanzbuchhaltung um eine statistische Anknüpfung nicht herum. Nur liegt sie dort nicht zwischen den Klassen 4 und 5, sondern zwischen der Klasse 4 und dem Gewinn- und Verlustkonto. Darauf ist weiter unten noch einzugehen ¹⁾.

1) Vgl. Abschnitt F) II, 1, Seite 175

Schematische Darstellung des Buchungsverlaufes beim
Einkreisssystem ¹⁾ für Winzergenossenschaften
(Klassen 4 - 9)



1) Mit direkter Verbuchung zwischen den Klassen 4 und 5

C) Aufgaben der Kostenrechnung im Winzergenossenschaftsbetrieb

I. Die Kostenrechnung als Kalkulationsgrundlage

Die Kostenrechnung dient als Grundlage für die Preiskalkulation. Die ermittelten Preise basieren auf den in ihrer Gesamtheit erfaßten Kosten, stellen also Selbstkostenpreise dar. Bei der Preisstellung müssen diese unbedingt bekannt sein, da sie die Preisuntergrenzen bilden, die ohne Inkaufnahme von Verlusten nicht unterschritten werden können. Die Kostenrechnung bzw. die auf ihr aufbauende Kalkulation zeigt der Leitung der Winzergenossenschaft, welcher Mindestpreis gefordert werden muß, damit ein Ersatz der entstandenen Kosten über den Verkaufspreis erzielt wird. Gegebene Marktpreise lassen sich daraufhin überprüfen, ob sie zur Kostendeckung ausreichen. Aus einem Vergleich der erzielten Preise mit den Kalkulationspreisen erhellt, welche Kostenüber- bzw. -unterdeckungen sich bei den verschiedenen Erzeugnissen ergeben. Die Festlegung des Produktionsprogrammes auf Grund der Kenntnis dieser Größen kann die Wirtschaftlichkeit der Winzergenossenschaft maßgeblich beeinflussen.

II. Die Kostenrechnung als Mittel zur Betriebskontrolle

Wie das gesamte Rechnungswesen, so dient auch die Kostenrechnung zur Kontrolle der Betriebsgebarung. Neben der Verrechnung der Kosten auf Zeiteinheiten erfolgt auch eine solche auf die Leistungseinheiten, wodurch eine verbesserte Einsicht in die wechselnde Konstitution des Betriebes erzielt wird und Mängel und Vorzüge aufgedeckt werden, die einer bloßen Erfolgsrechnung verborgen bleiben ¹⁾.

1) Kontrolle der Kostenarten

Soweit die Kostenrechnung der Kalkulation dient, ist eine weitgehende Detaillierung der Kosten nicht notwendig, dafür aber

1) Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 16

deren vollständige Erfassung. Umgekehrt liegt der Fall für die Kostenrechnung zum Zwecke der Betriebskontrolle. Hier müssen die einzelnen Kostenarten und ihre größenmäßigen Veränderungen beobachtet werden und zwar vorwiegend die, denen im Rahmen des gesamten Kostenanfalles besondere wertmäßige Bedeutung zukommt. Die übrigen Kostenarten können ohne Schaden unberücksichtigt bleiben.

2) Kontrolle der Kostenstellenkosten

Die Kostenstellenrechnung ist, wenn nicht schon aus kalkulatorischen Gründen, stets zur Betriebskontrolle notwendig. Die Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen gemäß der Verursachung ergibt einen Überblick über den Kostenanfall der einzelnen Stellen und läßt erkennen, wie in den einzelnen Betriebsbereichen gearbeitet wurde. Dazu sind allerdings Vergleiche mit den Kostenstellenkosten früherer Perioden anzustellen.

Eine Vertiefung der Erkenntnisse ist durch die Bildung von Kennzahlen zu erreichen. Zu diesem Zweck rechnet man entweder die gesamten (wie bei der Kalkulation) oder einzelne besonders bedeutende Kostenstellenkosten bestimmten Produktmengen zu. Gerade im Winzergenossenschaftswesen sind die entstandenen Kosten stets in Zusammenhang mit der Produktmenge zu bringen, da die wechselnde Kapazitätsauslastung eine Beurteilung der Kosten allein verbietet.

III. Die Kostenrechnung als Mittel zur Bestimmung des optimalen Beschäftigungsgrades

Zum Wesen des Mitgliedschaftsverhältnisses gehört die Anlieferungspflicht der Genossenschafter und eine entsprechende Abnahmeverpflichtung der Genossenschaft. Das bedeutet, daß die Genossenschaft auf die Menge, der ihr zur treuhänderischen Verwertung angelieferten Trauben - zumindest kurzfristig ¹⁾ - keinen Ein-

1) Über längere Zeiträume ist eine erzieherische Einflußnahme der Genossenschaft durch Empfehlung des Anbaus bestimmter, im Ertrag unterschiedlicher Traubensorten und eine sie unterstützende Auszahlungspreispolitik möglich.

fluß hat. Die Auslastung einer gegebenen Kapazität kann also nicht gesteuert werden; sie hängt von den Wachstumsverhältnissen der Weinjahre ab. Nur soweit die Möglichkeit besteht, Weinmostmengen zu verkaufen oder an eine Zentrale weiterzugeben, läßt sich die Bearbeitungsmenge mehr oder weniger auf die Kapazität abstimmen. Lediglich in diesem Fall nützt es, die Kostenrechnung zur Klärung der Frage heranzuziehen, welche Kapazitätsauslastung für die Winzergenossenschaft am wirtschaftlichsten ist.

Die Kapazität einer Winzergenossenschaft soll gemessen werden als Summe aller Faß- und Tankräume und des Inhalts der durchschnittlich lagernden, abgefüllten Flaschen abzüglich des Faß- und Tankraumes, der für die Weinbewegungen beim Bearbeitungsprozeß benötigt wird. Jener umfaßt in der Regel 10 - 15 % des gefüllten Faß- und Tankvolumens, so daß ohne Störungen des Betriebsablaufes nur 85 - 90 % des Faß- und Tankraumes ständig belegt werden dürfen.

Unter Kapazitätsausnutzungsgrad, der hier synonym mit Beschäftigungsgrad gebraucht wird, versteht man das Verhältnis der tatsächlichen Leistung zur möglichen Leistung bei gegebener Kapazität ¹⁾.

Eine Steuerung der Kapazitätsauslastung ist - wie wir sahen - unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Das gilt nicht für die erste Produktionsstufe, den Kelterbereich, da die gesamte Traubenanlieferung zu Weinmost (in Ausnahmefällen nur zu Maische) verarbeitet werden muß. Eine Wahl des Beschäftigungsgrades kommt also erst für die weiteren Stufen in Betracht. Dieser Tatbestand unterstützt die von Henzel vertretene Auffassung, daß eine Unternehmung nicht einen einzigen Beschäftigungsgrad hat, sondern meist jede Kostenstelle einen anderen ²⁾.

Aus einem weiteren Grund steht das Problem der optimalen Kapazitätsausnutzung der Kostenstelle Kelterei nicht so sehr im Vordergrund. Da die Kelterei nur wenige Wochen pro Geschäftsjahr

1) Heinen, E.: "Betriebswirtschaftliche Kostenlehre", Band I, Wiesbaden 1959, Seite 125

2) Henzel, F.: "Kosten und Leistung", 3. Auflage, Stuttgart 1957, Seite 185

arbeitet, ist für sie eine zeitliche Anpassung ¹⁾ an die Anlieferungsmengen durch Verlängerung der Anlieferungs- und Verarbeitungszeit in gewissem Umfang möglich. Auch durch Einlegen von Überstunden kann die zeitliche Anpassung bewerkstelligt werden. Dasselbe gilt für die Kostenstelle Flaschenabfüllung; da sie nur während ca. 20 - 30 % der Gesamtarbeitszeit beschäftigt ist, ist Anpassung durch Variation der Betriebszeit möglich.

Als für die Gesamtkapazität repräsentativ soll die Kapazität der Produktionsstufe Ausbau- und Lagerkeller angesehen werden, nämlich (vgl. oben) ca. 85 - 90 % des Faß- und Tankraumes, zu welchem noch der Inhalt der durchschnittlich lagernden, abgefüllten Flaschen zu rechnen ist. Letztere spielen allerdings meist keine ausschlaggebende Rolle für die Ausbau- und Lagerkapazität einer Winzergenossenschaft.

Für den Fall, daß die auszubauende Menge variiert werden kann, ist die Kenntnis des optimalen Beschäftigungsgrades von Wichtigkeit. Der optimale Beschäftigungsgrad zeichnet sich dadurch aus, daß die Kosten pro Stück bei der gegebenen Kapazität ein Minimum erreichen. Die optimal beschäftigte Winzergenossenschaft arbeitet c.p. am wirtschaftlichsten. Zur Beurteilung, welcher Beschäftigungsgrad optimal ist, müssen die Beziehungen zwischen Beschäftigung und Kosten untersucht werden.

Dabei zeigt sich, daß ein Teil der Kostenarten vom Beschäftigungsgrad unabhängig (fixe Kosten), der andere Teil abhängig (variable Kosten) ist. "Variable Kosten können unter dem Gesichtswinkel ihrer Beeinflussung durch den Beschäftigungsgrad gegliedert werden in proportionale Kosten, gleichmäßig mit zunehmender Beschäftigung steigend, unterproportionale Kosten, langsamer als die Beschäftigung steigend, und überproportionale Kosten, schneller als die Beschäftigung steigend" ²⁾.

Bezogen auf die Leistungseinheit entwickeln sich fixe und unterproportionale Kosten degressiv, überproportionale Kosten progressiv, während proportionale Kosten konstant bleiben.

1) Vgl. Gutenberg, E.: "Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I, Die Produktion", 3. Auflage, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1957, Seite 261

2) Kalveram, W.: a.a.O., Band III, Wiesbaden 1957, Seite 105

In der Kostenstelle Ausbau- und Lagerkeller, für welche der optimale Beschäftigungsgrad ermittelt werden soll, überwiegen die fixen Kosten. Die Abschreibungen, Zinsen, Personalkosten, Heizungskosten, Werkzeugkosten, Reparatur- und Instandhaltungskosten und Beitragskosten tragen alle weitgehend Fixcharakter. Die Kosten für Chemikalien, Filtriermaterial, Reinigungsmaterial, Wasser und Untersuchungen können im großen und ganzen als proportional bezeichnet werden. Die wertmäßig unbedeutenden Stromkosten steigen langsamer als die Beschäftigung, sind also unterproportionale Kosten. Überproportionale Kosten treten unterhalb der Kapazitätsgrenze nicht auf.

Eine Kostensumme, die sich aus fixen, proportionalen und unterproportionalen Kostenarten zusammensetzt, entwickelt sich, bezogen auf die Leistungseinheit, degressiv, so daß sich die Winzergenossenschaft bis zur Erreichung der Kapazitätsgrenze in dauernder Kostendegression befindet. Nachdem bekannt ist, daß die Winzergenossenschaften zu den kapitalintensiven Betrieben zählen, überrascht dies keineswegs. Mellerowicz sagt hierzu ¹⁾: "Kapitalintensive Betriebe befinden sich in dauernder Kostendegression".

Die Frage nach der optimalen Beschäftigung ist damit geklärt. Der Beschäftigungsgrad mit minimalen Stückkosten, d.h. der optimale, ist dann erreicht, wenn die Kapazität voll ausgelastet ist. Auch für die Winzergenossenschaften gilt der in der betriebswirtschaftlichen Kostenliteratur gern zitierte Satz Schmalenbachs ²⁾: "Die Degression schreitet nach Sättigung".

Unterhalb der Kapazitätsgrenze wird die Beschäftigung der Winzergenossenschaft (Ausbau- und Lagerkeller) an die Anlieferung quantitativ und zwar durch Stillegung oder Inbetriebnahme von Aggregaten angepaßt. Mit der Stillegung ist normalerweise kein Verkauf, mit der Inbetriebnahme kein Zukauf von Produktionsmitteln verbunden. Es liegt also der von Gutenberg unterschiedene Fall B der quantitativen Anpassung vor ³⁾. Besonders älte-

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., Band I, Seite 346

2) Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 63

3) Gutenberg, E.: a.a.O., Seite 268

ren Winzergenossenschaften bietet sich dabei eine qualitative Auswahlmöglichkeit; bei ihnen erfolgt selektive Anpassung ¹⁾. Die quantitative Anpassung kann auch entsprechend Fall A, d.h. durch eine Kapazitätsveränderung (Betriebsgrößenvariation) vorgenommen werden. Wegen der von Jahr zu Jahr auftretenden, oft sehr erheblichen Schwankungen der Beschäftigung ist diese Form der Anpassung sehr problematisch. Eine Kapazitätsverminderung im laufenden Geschäftsjahr erweist sich unter Umständen schon für das folgende Jahr als falsch, ebenso liegt der Fall bei einer Kapazitätserhöhung: die erhöhte Kapazität läßt sich vielleicht erst nach Jahren wieder voll ausnutzen; es fallen dispositionsbestimmte Leerkosten ²⁾ an.

Bei den Dispositionen bezüglich einer Kapazitätserhöhung spielen neben den Erwartungen über die künftige Kapazitätsauslastung die kostenmäßigen Konsequenzen im laufenden Geschäftsjahr eine wichtige Rolle. Ein Vergleich der Kosten und Erlöse bei Selbstbearbeitung der Weinmoste, ermöglicht durch Kapazitätserhöhung (Fall I), mit den Kosten und Erlösen bei Verkauf oder Weitergabe zur treuhänderischen Verwertung (Fall II) muß mitentscheiden, ob sich eine quantitative Anpassung nach Fall A empfiehlt.

Zu dieser Vergleichsrechnung können, soweit es die Erlöse betrifft, nur geschätzte, erwartete Größen eingesetzt werden. Die Kosten dagegen sind für den zweiten Fall bekannt, es sind die bei der Kalkulation des Keltermestes ermittelten. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Kosten durch die Überbeschäftigung der Kostenstelle Kelterei höher liegen, weil sich beim angestrebten Kostenvergleich die Kelterkosten decken.

Zu untersuchen ist nun der Kostenverlauf des Falles I. Ausgehend von der Annahme, daß die Kapazitäten der Kostenstelle Ausbau- und Lagerkeller und die der Verwaltungs-, Vertriebs- und Fuhrparkkostenstelle bisher aufeinander abgestimmt waren, hat eine Kapazitätserweiterung der Ausbau- und Lagerstufe eine Überbeschäftigung der angeführten Kostenstellen zur Folge, so daß

1) Vgl. Gutenberg, E.: a.a.O., Seite 268

2) Vgl. Heinen, E.: a.a.O., Seite 206

auch deren Kapazitäten entsprechend erhöht werden müssen. Die kostenmäßigen Konsequenzen dieser Kapazitätserhöhungen hängen vom größenmäßigen Verhältnis der zusätzlich geforderten Leistungen zur Leistungsfähigkeit einzelner Produktionsfaktoren ab. Bei voller Ausnutzung der zusätzlichen Kapazität ergibt sich c.p. keine Änderung der Einheitskosten, bei nur teilweiser Nutzung dagegen eine Steigerung. Der Grund liegt in einer mangelnden Teilbarkeit sowohl des technischen Apparates wie auch der Träger der Arbeitsleistung, die die Entstehung von intervallfixen Kosten ¹⁾ zur Folge hat.

Dieselben Konsequenzen zeigen sich auch in der Kostenstelle, von der die Kapazitätserhöhungen ausgehen, nämlich im Ausbau- und Lagerkeller.

Die praktische Untersuchung des Kostenverlaufes bei Kapazitätserweiterung geht folgendermaßen vor sich:

Ermittlung der intervallfixen Kosten, d.h. der Kosten, die an der Kapazitätsgrenze Sprungkosten darstellen. Sie werden dividiert durch die Zahl der Leistungseinheiten, die mit dem durch Erweiterung entstandenen Teil der Kapazität hergestellt werden. Zu den intervallfixen Kosten pro Stück addiert man den Stückanteil der proportionalen und unterproportionalen Kosten und den jetzt neu errechneten Stückanteil der Hilfskostenstellenumlagen. Es ergeben sich die Kosten der Leistungen der zusätzlichen Kapazität. Sie werden bei der Vergleichsrechnung verwandt.

Die Beziehungen zwischen Kosten und Beschäftigungsgrad schlagen sich selbstverständlich in der Kalkulation nieder. Die Kalkulationspreise sind bei optimaler Kapazitätsausnutzung am niedrigsten, da dort das Verhältnis von Gesamtkosten zur Gesamtleistung am günstigsten ist, so daß die Stückkosten ein Minimum erreichen.

Von der optimalen Kapazitätsausnutzung in Richtung auf eine weniger optimale steigen die Stückkosten und damit die kalkulierten Preise. Sofern der schlechte Beschäftigungsgrad auf eine allgemein geringe Ernte zurückzuführen ist, kann die Marktsitua-

1) Darunter sind Kosten zu verstehen, die während gewisser Teilbereiche der Beschäftigung fix sind.

tion ein Angebot zu den erhöhten Kalkulationspreisen ermöglichen. Vielfach wird aber ein Absatz nur zu niedrigeren als den kalkulierten Preisen zu erreichen sein. Die Winzergenossenschaft ist dann aus preispolitischen Gründen gezwungen, auf die volle Deckung ihrer Kosten vorübergehend zu verzichten und sich mit einer Teilkostendeckung zu begnügen. Auf kurze Sicht ist das meist ohne weiteres möglich.

Am leichtesten fällt aus Liquiditätsgründen der Verzicht auf Deckung des Teiles der fixen Kosten, der nicht mit Ausgaben in der betreffenden Rechnungsperiode verbunden ist, z.B. der Abschreibungen und Eigenkapitalzinsen. Auch die nicht zu den fixen Kosten gehörenden Rohstoffkosten führen nicht unbedingt zu Ausgaben in der fraglichen Rechnungsperiode, so daß auch hier Spielraum - und zwar ein sehr weiter - für die Teilkostendeckung gegeben sein kann. Die theoretische Möglichkeit, die die Winzergenossenschaften im Gegensatz zu anderen Unternehmungen haben, nämlich bei hohen übrigen Kosten die Rohstoffe niedriger zu bewerten und auf diese Weise zumindest einen Teil der "echten Genossenschaftskosten" auf die Genossenschafter abzuwälzen, sollte ungenutzt bleiben. Eine wesentlich niedrigere Bewertung kann schon deshalb nicht in Frage kommen, weil die Genossenschafter stets die Möglichkeit haben, die Auszahlungspreise der Genossenschaft mit den am Markt gezahlten Rohstoffpreisen zu vergleichen. Eine von der Beschäftigungslage unbeeinflusste Bewertung der Rohstoffe und entsprechende Gutschrift für die Genossenschafter entspricht am besten der genossenschaftlichen Idee.

Auf lange Sicht muß auch die Winzergenossenschaft Vollkostendeckung erzielen, da nur dadurch die Erhaltung des Betriebes garantiert wird. Insofern unterscheiden sich die nach dem genossenschaftlichen Prinzip wirtschaftenden Unternehmungen nicht von den nach dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip handelnden. Daß das genossenschaftlich idealtypische Selbstkostendeckungsprinzip in der Praxis eine Durchlöcherung erfährt, sei hier nur angedeutet und auf die betreffenden Ausführungen von Henzler verwiesen ¹⁾. Henzler nennt drei Faktoren, die eine Abweichung vom

1) Henzler, R.: "Genossenschaftswesen", Wiesbaden 1953, Seite 47

Selbstkostendeckungsprinzip bedingen:

1. Die Notwendigkeit der Bildung von Reserven (Verlust- und Ausbaureserven) aus dem Überschuß,
2. die Divergenz zwischen Kosten und Aufwand ¹⁾ und
3. die Notwendigkeit der Stärkung des Eigenkapitals durch Zuschreibung von Teilen des Überschusses zu den Geschäftsguthaben.

Die Verwirklichung des Selbstkostendeckungsprinzips erfordert bei zeitweiliger Teilkostendeckung eine ausgleichend wirkende Überdeckung der Vollkosten in anderen Perioden. Diese Überdeckung der Vollkosten darf nicht mit einem genossenschaftsfremden Gewinnstreben verwechselt werden. In Höhe der Kostenüberdeckung wird für Perioden mit Teilkostendeckung eine Rückstellung gebildet.

IV. Die Kostenrechnung als Mittel zur Bewertung der Bestände

Die Inventur am Geschäftsjahresschluß ermittelt mengenmäßig die Bestände an Aufwandsgütern, Halb- und Fertigerzeugnissen. Die Bewertung der Aufwandsgüter ist nicht schwierig, da die Einkaufspreise bekannt sind. Anders steht es mit der Bewertung der Halb- und Fertigerzeugnisse. Sie kann nur auf der Grundlage der Kosten erfolgen ²⁾. Ohne Kostenrechnung ist eine exakte Bewertung der Halb- und Fertigerzeugnisse nicht möglich und als Folge davon der Jahreserfolg nicht genau zu bestimmen. Besonders groß werden die Fehler, wenn die Bestände starken Schwankungen unterliegen, wie das im Winzergenossenschaftswesen die Regel ist.

Aber nicht nur bei einer auf Schätzungen basierenden Bewertung wird der Jahreserfolg unrichtig ermittelt; das ist auch dann der Fall, wenn zwar die Kosten bekannt sind, aber nicht im nötigen Umfang oder auch in zu weitem Umfang zur Bewertung heran-

1) Dieser Deviationsfaktor entfällt, wenn man nicht mehr vom genossenschaftlichen Selbstkostendeckungsprinzip oder auch nur Selbstkostenprinzip spricht, sondern das Aufwandsdeckungsprinzip als ideal-typisch für die Preispolitik der Genossenschaft ansieht.

2) Müller, A.: a.a.O., Seite 29

gezogen werden. Ein sehr anschauliches Beispiel für die Unterbewertung von Beständen an Halb- und Fertigerzeugnissen und ihren Einfluß auf die Höhe des Gewinnes bringt Henzel ¹⁾. Durch Nichtaktivierung eines Teiles der Kosten (hier der Gemeinkosten) entstehen stille Reserven, worunter die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse leidet ²⁾. Trotzdem bewerten sehr viele Betriebe in ihrer Handelsbilanz nur zu den Material- und Lohnkosten, berücksichtigten also nicht Betriebs- und Verwaltungskosten ³⁾.

Das Genossenschaftsgesetz ⁴⁾ setzt als Höchstgrenze für die Bewertung der Waren die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Berechnung der Herstellungskosten kann in der Weise erfolgen, daß auf den Zeitraum der Herstellung entfallende Abschreibungen und Betriebs- und Verwaltungskosten in angemessenem Umfang, nicht aber Vertriebskosten berücksichtigt werden ⁵⁾. Sollte der Marktpreis der Halb- und Fertigerzeugnisse am Bilanzstichtag geringer als der Herstellpreis sein, so darf nur ersterer eingesetzt werden (Niederstwertprinzip) ⁶⁾.

Dieser Fall tritt vor allem bei Unterbeschäftigung ein. Es ist dann nicht möglich, die vollen Herstellungskosten zu aktivieren (Problem der Angemessenheit); Schmalenbach befürwortet zur Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnung die Aktivierung der bei normaler Beschäftigung üblichen Herstellungskosten ⁷⁾.

Normalerweise sind die Erzeugnisse zu den von der Kalkulation ermittelten Werten einzusetzen, die jedoch vorher eine Korrektur

1) Vgl. Henzel, F.: "Bilanzierung von selbsterstellten Halb- und Fertigfabrikaten mit oder ohne Gemeinkosten?" in Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 8. Jahrgang 1931, Seite 401 ff.

2) Vgl. auch van der Velde, K.: "Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz", 2. Auflage, Stuttgart 1948, Seite 35

3) Hintner, O.: "Praxis der Wirtschaftsprüfung", 3. Auflage, Stuttgart 1949, Seite 90

4) Gesetz, betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1. Mai 1889, § 33 c, 2

5) Ebenda, § 33 c, 1, Absatz 1, Satz 2

6) Ebenda, § 33 c, 2, Absatz 2

7) Schmalenbach, E.: "Dynamische Bilanz", 12. Auflage, Köln und Opladen 1956, Seite 139

tur der Art erfahren müssen, daß die Kosten, die in der Periodenrechnung keinen Aufwand darstellen, also die Zusatzkosten, bei der Aktivierung weggelassen werden. Andernfalls würden in der Bilanz unrealisierte Gewinne ausgewiesen ¹⁾. Dagegen müssen die den Zusatzkosten entsprechenden Aufwendungen, also Zinsaufwendungen, bilanzielle Abschreibungen und Wagnisverluste, mit eingerechnet werden.

Bei der Kalkulation der ausgebauten Weine früherer Jahrgänge sind Lagerkosten einzurechnen ²⁾. Bei der Bewertung solcher Bestände ist im Gegensatz zu sonst eine Aktivierung der Lagerkosten zulässig, da hier mit der Lagerung ein Wertzuwachs verbunden ist ³⁾.

V. Kostenrechnung und Kostenplanung

Wie jede Planung fußt auch die Kostenplanung auf gemachten Erfahrungen. Sie kann nur vorgenommen werden, wenn über mehrere Rechnungsperioden der Kostenanfall mittels einer genauen Kostenrechnung beobachtet wurde. Dann nämlich zeigt sich eine vom Beschäftigungsgrad abhängige Entwicklungstendenz der Kosten.

Die Kostenplanung ist im Anschluß an das Herbstgeschäft ⁴⁾ vorzunehmen, zu einem Zeitpunkt also, an dem die Kapazitätsauslastung der Winzergenossenschaft feststeht.

Gegenstand der Kostenplanung sind vor allem die mit Ausgaben verbundenen Kosten, wie Löhne, Gehälter, Kosten für Hilfs- und Betriebsstoffe, Steuern, Abgaben usw.. Ihre Höhe von vornherein zu planen, ist für die Erhaltung der Liquidität von Wichtigkeit. Die Abweichungen der geplanten (Soll-) Kosten von den effektiv angefallenen (Ist-) Kosten, die sich aus einem entsprechenden Vergleich am Abschluß der Rechnungsperiode ergeben, sind für

1) Van der Velde, K.: a.a.O., Seite 37

2) Vgl. Abschnitt C) IV. 4. b)

3) Heinen, E.: "Handelsbilanzen", Teil I, Wiesbaden 1958, Seite 136

4) Terminus bei Winzergenossenschaften

die Überwachung des Betriebsgebarens aufschlußreich ¹⁾. Auch werden hieraus wertvolle Erkenntnisse für die Verbesserung künftiger Kostenplanungen gewonnen.

Als Hilfsmittel zur Kostenplanung kann dasjenige der vergangenen Rechnungsjahre herangezogen werden, das gleiche oder ähnliche Beschäftigungslage aufweist. Liegt die derzeitige Beschäftigung zwischen der zweier früherer Perioden, so können die Planungswerte durch Interpolation gefunden werden. An die Genauigkeit der so ermittelten Kostenwerte dürfen keine allzu großen Erwartungen geknüpft werden. Zu einer Verbesserung der Werte verhilft die rechnerische Beachtung der seit der Vergleichsperiode eingetretenen Preisänderungen der eingesetzten Produktionsfaktoren.

VI. Kostenrechnung und Betriebsvergleich

Für den zwischenbetrieblichen Vergleich, d.h. für den Vergleich mehrerer Winzergenossenschaftsbetriebe ist eine gewisse Einheitlichkeit des Rechnungswesens Voraussetzung. Schnettler nennt als "formelle, rechentechnische Voraussetzungen der Vergleichbarkeit des betrieblichen Zahlenmaterials" die Prinzipien gleichartiger Erfassung und gleichartiger Bewertung ²⁾.

Die Kostenrechnung, als Teil des Rechnungswesens, dient als Grundlage für alle Betriebsvergleiche, gleichgültig auf welchen Gegenstand sich diese erstrecken. Am wichtigsten ist sie jedoch für den Kostenvergleich, der entsprechend der Gliederung der Kostenrechnung als Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgervergleich durchgeführt werden kann.

"Kostenvergleiche sind neben Rentabilitätsvergleichen das wichtigste Betätigungsfeld zwischenbetrieblicher Vergleiche" ³⁾.

Beim Kostenvergleich werden wie bei jedem Betriebsvergleich

1) Schnettler bezeichnet diesen Vergleich als einbetrieblichen Soll-Ist-Vergleich. Siehe Schnettler, A.: "Der Betriebsvergleich", 2. Auflage, Stuttgart 1951, Seite 13

2) Schnettler, A.: a.a.O., Seite 61 ff.

3) Schnettler, A.: a.a.O., Seite 123

Daten (hier Kosten) eines Betriebes den entsprechenden Daten eines oder mehrerer Betriebe gegenübergestellt ¹⁾). Die zu vergleichenden Werte müssen nach den gleichen Grundsätzen gewonnen werden sein, soll der Vergleich brauchbare Ergebnisse zeitigen. Bislang erschwerte bzw. verbot die Uneinheitlichkeit des Rechnungswesens und das Fehlen einer Kostenrechnung sowohl einen Vergleich von Aufwands- wie auch von Kostenkennzahlen. Wenn von den Prüfungsverbänden ²⁾ trotzdem in geringem Umfang derartige Vergleiche angestellt wurden, so war man sich dieser Tatsachen durchaus bewußt.

Der auf einer vergleichbaren Kostenrechnung aufbauende zwischenbetriebliche Kostenvergleich eines Wirtschaftszweiges bietet die Möglichkeit, allen beteiligten Betrieben den höchsten Wirtschaftlichkeitsgrad erkennbar und nutzbar zu machen ³⁾). Dies gilt für die Winzergenossenschaften um so mehr, als die Voraussetzungen für Betriebsvergleiche im landwirtschaftlichen Genossenschaftswesen besonders günstig sind:

1. das Vorhandensein von Prüfungsverbänden, die die Durchführung übernehmen können,
2. ähnlicher Standort der Genossenschaften innerhalb eines nicht zu großen Wirtschaftsraumes, "der für die Geschäftsentwicklung der Genossenschaften immerhin verhältnismäßig gleichartige Bedingungen aufweist" ⁴⁾

Unter den Winzergenossenschaften muß sich die Erkenntnis verbreiten, daß Betriebsvergleiche, bei denen übrigens berechtigete Geheimhaltungsinteressen durchaus gewahrt werden können, imstande sind, die Wirtschaftlichkeit zu erhöhen, womit letzten Endes jedem einzelnen Genossenschafter gedient wird.

1) Schott, G.: "Die Praxis des Betriebsvergleiches", Düsseldorf 1956, Seite 11

2) Schott, G.: "Grundlagen des Betriebsvergleichs", Frankfurt am Main 1950, Seite 112

3) Die genossenschaftlichen Prüfungsverbände eignen sich als gesetzliche Kontrollorgane und dem damit verbundenen Kontakt zu den einzelnen Genossenschaften ganz besonders für die Durchführung von Betriebsvergleichen.
So Gutenberg, E.: in "Die Betriebswirtschaft", Jahrgang 1933, Heft 1, Seite 11

4) Gutenberg, E.: a.a.O., Seite 12

D) Die Durchführung der Kostenrechnung

I. Die Kostenartenrechnung

1. Allgemeines

"Die Kostenartenrechnung ist eine Zeitraumrechnung. Sie hat die Aufgabe, die Kosten zu erfassen, zu gliedern und zu bewerten" ¹⁾. Das bedeutet, daß sich die Kostenrechnung in Abrechnungsperioden vollzieht, deren Lage in bezug auf das Kalenderjahr und deren Zeitdauer gemäß den betrieblichen Gegebenheiten festzusetzen ist. An dieser Stelle sind auch einige kurze Ausführungen über das Geschäftsjahr, d.h. über die Abrechnungsperiode der Finanzbuchhaltung, angebracht. Das Geschäftsjahr der Winzergenossenschaften läuft abweichend vom Kalenderjahr in Württemberg und Baden vom 1.9. bis 31.8., in der Pfalz vom 1.7. bis 30.6. Für Vergleichszwecke wäre es zweifellos günstig, wenn sich die westdeutschen Winzergenossenschaften auf ein einheitliches Geschäftsjahr einigen könnten. Dabei dürfte der zeitlichen Regelung, wie sie bislang für das badische und das württembergische Verbandsgebiet gilt, der Vorzug zu geben sein. Denn hier liegt der Geschäftsjahresschluß und damit der Inventurstichtag wesentlich näher an der neuen Ernte, so daß das Vorhandensein geringerer Bestände die Inventur erleichtert. Die Abschlußarbeiten dürften auch bei diesem Termin noch nicht mit den Vorbereitungsarbeiten für die Aufnahme des neuen Lesegutes kollidieren.

Es gilt nun weiterhin zu klären, ob es sinnvoll ist, als Abrechnungsperiode für die Kostenrechnung das Wirtschaftsjahr, d.h. die Abrechnungsperiode der Finanzbuchhaltung, zu übernehmen.

Die beiden Erwägungen, die für die Wahl der Rechnungsperiode der Finanzbuchhaltung maßgebend waren, kommen auch hier zum Tragen. Geringere Bestände (an Weinen aller Jahrgänge mit Ausnahme des letzten) erleichtern der Kostenrechnung ihre Aufgabe der Bewertung eben dieser Bestände. Der vergleichsweise ruhige Geschäftsgang in den Sommermonaten begünstigt den Abschluß der Kostenrechnung.

1) Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 298

Darüber hinaus hat der Ausbau des Weines meistens in der Zeit um den genannten Stichtag einen gewissen Abschluß gefunden, so daß zu diesem Zeitpunkt mit dem Verkauf des Weines begonnen werden kann. Der Abschluß der Kostenrechnung zu diesem Stichtag ermöglicht dann auch eine Preispolitik, die sich an den kalkulierten Selbstkosten orientiert.

Wenn hier eine Abrechnungsperiode von einem Jahr gewählt wird, dann geschieht dies wegen der Art des zugrundeliegenden Leistungsprozesses. Dieser ist abhängig vom landwirtschaftlichen Produktionszyklus, der sich über ein Jahr erstreckt. Kürzere Abrechnungsperioden zu wählen - wie sie in der Industrie üblich sind -, erscheint nicht sinnvoll, da sie ungleiche Teile des Produktionsprozesses betreffen würden und deshalb keine vergleichbaren Ergebnisse liefern könnten. Damit ist die Frage der Abrechnungsperiode geklärt, anschließend sollen einige Ausführungen über die Ausgestaltung der Kostenartenrechnung folgen. Zur Erfüllung ihrer Aufgaben muß die Kostenartenrechnung zweckentsprechend gestaltet werden; die Erfassung der Kostenarten, die Gliederung der Kostenarten und die Organisation der Kostenartenrechnung müssen nach bestimmten Grundsätzen erfolgen ¹⁾.

Nach Mellerowicz hat die Kostenrechnung folgende dreifache Funktion:

- "1. Sie ist die Ausgangsbasis für die Verrechnung der Kosten auf Kostenstellen und Kostenträger gemäß dem Verursachungsprinzip.
2. Sie dient der Kontrolle der betrieblichen Kostengebarung.
3. Sie ist die Grundlage jeder Gewinn- und Verlustrechnung" ²⁾.

Zunächst soll nun die Gliederung der Kostenarten besprochen werden. Die Erfassung der Kostenarten und die Organisation der Kostenartenrechnung gelangen in Abschnitt 4 dieses Kapitels ³⁾ zur Darstellung.

1) Vgl. Mellerowicz, K.: a.a.O., Band II, 1, Seite 194

2) Mellerowicz, K.: a.a.O., Band II, 1, Seite 193

3) Siehe Seite 61 f.

2. Die Gliederung der Kostenarten

a) Gliederungsprinzipien

Eine Gliederung der Kostenarten der Klasse 4 und damit die Bildung von Kostenartengruppen ist notwendig, um eine Übersicht über die Vielzahl der Kostenarten zu gewinnen. Dabei kann nach verschiedenen Gliederungsprinzipien verfahren werden:

1. Gliederung nach der Art der verbrauchten Kostengüter, z.B. in Arbeitskosten, Materialkosten, Fremdleistungskosten, Kosten der menschlichen Gesellschaft und Kapitalkosten ¹⁾.
2. Gliederung der Kostenarten entsprechend dem Funktionsablauf einer Betriebswirtschaft z.B. in Beschaffungskosten, Fertigungskosten, Verwaltungs- und Vertriebskosten. Dieses Gliederungsprinzip ist teilweise in den verschiedenen Kontenrahmen für Winzergenossenschaften der Raiffeisenverbände in Württemberg, Baden und der Pfalz verwirklicht.
3. Gliederung der Kostenarten nach ihrer Bedeutung innerhalb der gesamten Kostensumme.
4. Gliederung der Kostenarten unter rechnungstechnischen Aspekten in direkt verrechenbare oder Einzelkosten und in nicht direkt verrechenbare oder Gemeinkosten.

Schmalenbach ²⁾ wie auch Mellerowicz ³⁾ weisen darauf hin, daß eine Kombination der Gliederungsgesichtspunkte unumgänglich ist und daß gerade sie die Erkenntnisse vertieft. Für die Kostenartengruppierung kommen also mehrere Gliederungskriterien zum Tragen.

Nur noch ein einziges Gliederungskriterium jedoch darf für die auf gleicher Stufe miteinander stehenden Kostenarten angewandt werden. Sonst wird gegen die Forderung nach Bildung "sauberer" Kostenarten verstoßen. So dürfen beispielsweise nicht folgende Lohnkostenarten nebeneinander bestehen:

Fertigungslohn, Akkordlohn, Lehrlingslohn, Lohn für Erzeugnis A, da sonst ständig Überschneidungen gegeben sind, die eine ein-

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 197

2) Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 343 - 346

3) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 200

deutige Zuordnung angefallener Kosten zu bestimmten Konten unmöglich machen ¹⁾. Eine systematische Gliederung der Kostenarten führt neben der Steigerung der Übersichtlichkeit zur Vermeidung von Überschneidungen der Kostenarten.

b) Kostenartengliederung im Winzergenossenschaftswesen

Bei der Gliederung der Klasse 4 des Kontenrahmens für Winzergenossenschaften entfällt die Trennung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten, da Zuschlagskalkulation nicht anwendbar ist und die Divisionskalkulation eine solche nicht erfordert. Ebenso treten keine Sonderkosten auf, d.h. Kosten, die ebenfalls mit Rücksicht auf die Verrechnungstechnik bei der Zuschlagskalkulation gesondert ausgewiesen werden.

Nachdem sich an die Kostenartenrechnung die Kostenstellenrechnung anschließt, wo die Kostenarten den Kostenstellen zugeteilt werden, wird immer wieder der Fehler gemacht, die Kostenartenrechnung bzw. die Kontenklasse 4 nach Kostenstellengesichtspunkten zu gestalten. Schmalenbach spricht in diesem Falle von kostenstellenbezogener Kostenartenrechnung ²⁾ und zwar eigenartigerweise, ohne eine solche abzulehnen. Denn bei kostenstellenbezogener Kostenartenrechnung treten große Abgrenzungsschwierigkeiten auf, die nur dadurch zu umgehen sind, daß für die verschiedenen, nach Kostenstellengesichtspunkten gebildeten Kostengruppen immer wieder die gleichen Kostenartenkonten geführt werden. Dadurch tritt einmal eine starke Vermehrung der zu führenden Konten ein, dann verliert die Kostenartenrechnung an Übersichtlichkeit, die Überwachung des Kostenanfalles wird erschwert und schließlich ergeben sich dann bei der Kostenartenrechnung Schlüsselungsprobleme, die nicht hierher, sondern eindeutig in den Bereich der Kostenstellenrechnung gehören.

Aus diesen Gründen wird - teilweise entgegen den bisherigen Gepflogenheiten in der Praxis - auf die Gliederung der Kostenarten nach Kostenstellen verzichtet.

1) Norden, K.: "Der Betriebsabrechnungsbogen", Stuttgart 1961, Seite 26 - 34

2) Schmalenbach, E.: "Kostenrechnung und Preispolitik", Köln und Opladen 1956, Seite 346

Für die unten folgende Gliederung ist das erste und wichtigste Gliederungsprinzip der Kostenartenrechnung, die Aufgliederung der Kosten nach der Art der verbrauchten Kostengüter, zur Geltung gekommen.

Auf diese Weise entstehen folgende Kontengruppen:

Kontengruppen 40 - 42 für Arbeitskosten

Kontengruppen 43 und 44 für Materialkosten

Kontengruppen 45 und 46 für Fremdleistungskosten

Kontengruppen 47 für Kosten der menschlichen Gesellschaft

Kontengruppe 49, Kalkulatorische Kosten, erfaßt alle Kostenarten, die durch Umformung von solchen Aufwendungen entstehen, deren Höhe oder zufälliger Anfall für die Kostenrechnung ungeeignet ist. Das Bildungsprinzip für die Kontengruppe 49 ist also von der Kostenerfassung bestimmt ¹⁾.

Bei den Winzergenossenschaften hat das Fertigungsmaterial in bezug auf die Kosteneigenschaft ganz besonderen Charakter. Da es von der Winzergenossenschaft zur treuhänderischen Verwertung übernommen wird und zwischen den Lieferanten (Genossenschaftlern) und dem Abnehmer (Winzergenossenschaft) kein Markt besteht ²⁾, bildet sich kein Rohstoffpreis, der als Fertigungsmaterialkosten in die Kostenrechnung eingehen könnte. Auch die Auszahlungsleistung der Genossenschaft an ihre Mitglieder kann hier nicht als Ersatz dienen, da in ihr Wirtschaftlichkeitsfaktoren des Genossenschaftsbetriebes und Absatzmarktkonstellationen Niederschlag finden. Aus diesem Grunde wird das Fertigungsmaterial nicht in die Klasse der Kostenarten übernommen.

Wie steht es um die Möglichkeit, mit Verrechnungspreisen zu arbeiten? Für solche fiktiven Preise ist eine Basis notwendig, an der sich ihre Festsetzung orientiert. Eine solche Basis ohne allzu großen Aufwand zu finden, ist im vorliegenden Fall schwierig. Dieses Problem soll zunächst zurückgestellt werden bis zur Erörterung der Kalkulationsfragen. Erst dort ergibt sich die zwingende Notwendigkeit, zu den übrigen Kosten der Genossen-

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 198

2) Henzler, R.: a.a.O., Seite 43

schaft zum Zwecke der Preisfindung die "Rohstoffkosten" hinzuzurechnen.

Auf Grund dieser Gegebenheiten und aus kalkulatorischen Gründen erscheint es sinnvoll, die Rohstoffkosten aus der Kostenarten- und auch aus der Kostenstellenrechnung herauszulassen.

c) Kostenartenplan der Winzergenossenschaft

Die Kontenklasse 4 beinhaltet die Kostenartenrechnung. Kalveram bezeichnet "eine klare und durchsichtige, genügend tief gegliederte Kostenartenrechnung" als "die wichtigste Forderung an jede betriebliche Leistungsabrechnung" ¹⁾. Die Kontenklasse 4 muß so weit unterteilt werden, daß sie gestattet, die Entwicklung der einzelnen Kostenarten in verschiedenen Abrechnungsperioden zu verfolgen. Aber nicht nur die Kostenartenrechnung verlangt eine Tiefgliederung der Kontenklasse 4, auch Betriebsüberwachung und Kalkulation stellen ähnliche, zum Teil sogar weitergehende Anforderungen. Auch hier sind jedoch die Wirtschaftlichkeit des Rechnungswesens und die Abstimmung auf die Möglichkeit der Praxis dringende Gebote.

Gliederungsvorschlag für die Kontenklasse 4:

40 - 42	Personalkosten
40	Löhne
400	Löhne für ständig Beschäftigte
405	Löhne für Aushilfskräfte
41	Gehälter
410	Gehälter
415	Aufwandsentschädigungen
42	Soziale Kosten
420-424	Gesetzliche soziale Kosten
420	Sozialversicherungsbeiträge

1) Kalveram, W.: a.a.O., Band II, Seite 34

4200	Sozialversicherung für Lohnempfänger (ständig beschäftigt)
4201	Sozialversicherung für Aushilfskräfte
4205	Sozialversicherung für Gehaltsempfänger
421	Beiträge zur Berufsgenossenschaft
425-428	Freiwillige soziale Kosten
425	Unterstützungen
426	Pensionen
427	Sonstige Personenversicherungen
428	Sonstige freiwillige Leistungen an Betriebsangehörige
429	Sonstige Personalnebenkosten
43, 44	Materialkosten
43	Hilfsstoffe
430	Deckwein (fremdbezogen)
431	Zucker
432	Hefe
433	Sonstige Chemikalien
434	Material für Warenumschißung
4340	Flaschen
4341	Korken
435	Sonstige Hilfsstoffe
44	Betriebsstoffe und Verpackungsmaterial
440-446	Betriebsstoffe
440	Heizmaterial
441	Treibstoffe
442	Reinigungsmaterial
443	Filtriermaterial
444	Öle und Fette
445	Preßmaterial
446	Sonstige Betriebsstoffe
448	Verpackungsmaterial
4480	Kisten
4481	Kartons
4482	Hülsen, Einwickel- und Packpapier
4483	Schnur, Eisendraht und dgl.
45-47	Fremdleistungskosten
45	
450	Fremdreparaturen und -instandhaltung
451	Strom, Wasser
452	Werkzeuge und Kleingeräte
453	Material für eigene Reparaturen und Instandhaltung
455	Kosten für Weinuntersuchung durch Dritte

46

460	Reise- und Sitzungskosten
461	Rechts- und Beratungskosten
4610	Gerichts- und Anwaltskosten
4615	Buchprüfungs- und Aufarbeitungskosten, Kosten für Steuerberatung
462	Versicherungsprämien
463	Zeitungen und Zeitschriften
464	Büromaterial
465	Porto und Telefon
466	Werbung und Repräsentation
467	Provisionen
468	Ausgangsfrachten und Transportversicherung
469	Miete und Pacht

47

Kostensteuern

470	Vermögensteuer
471	Grundsteuer
472	Gewerbekapitalsteuer
473	Kapitalverkehrsteuer
474	Kraftfahrzeug- und Beförderungssteuer
475	Sonstige Steuern
476	Umsatzsteuer
477	Öffentliche Abgaben
478	Gebühren
479	Beiträge an Verband und sonstige

48

frei

49

Kalkulatorische Kosten

490	Kalkulatorische Abschreibungen
491	Kalkulatorische Zinsen
492	Kalkulatorische Wagnisse

3. Die Bewertung in der Kostenrechnung

Mit dem Begriff der Kosten verbindet sich einerseits eine Mengenvorstellung, andererseits eine Wertvorstellung¹⁾. Während die verbrauchten Mengen an Kostengütern von der jeweiligen Produktion abhängen, sind die zugehörigen Werte weitgehend vom Markt abhängig.

Das gilt vor allem für die Werte der originären, d.h. derjenigen Kostengüter, die vom Markt bezogen werden. Heinen bezeichnet deshalb auch diese Kostenwertarten als "originäre". Von diesen

1) Heinen, E.: "Betriebswirtschaftliche Kostenlehre",
Band I, Wiesbaden 1959, Seite 18

originären Kostenwertarten, die in den Formen des Anschaffungspreises, des Tagespreises, des Fest- oder Standardpreises und des Nutzwertes im engeren Sinne auftreten ¹⁾, interessieren in diesem Zusammenhang nur die beiden ersteren. Der Festpreis ist zu sehr an einen bestimmten Rechnungszweck gebunden und der Nutzwert im engeren Sinne setzt eine gehemmte Beschaffung voraus.

Für die Bewertung der originären Kostengüter stehen der Winzergenossenschaft also Anschaffungspreis und Tagespreis zur Verfügung.

Der Anschaffungspreis, der sich aus Rechnungspreis abzüglich Preisnachlässe (Skonto, Rabatt) zuzüglich Beschaffungskosten (Fracht, Zoll usw.) zusammensetzt, eignet sich zur Bewertung dann, wenn die Preise der Kostengüter nur unwesentlichen Schwankungen unterliegen und die Beschaffung nicht gehemmt ist. Wenn diese Voraussetzungen vorliegen, ist zu Anschaffungspreisen zu bewerten, zumal diese historische Größen darstellen. Wenn das betreffende Kostengut nur in größeren Zeitabschnitten beschafft wird, ist der individuelle Einstandspreis, d.h. der effektive Anschaffungspreis heranzuziehen. Bei häufiger Beschaffung wählt man die Bewertung zum Durchschnittsanschaffungspreis in der Form des gleitenden Buchbestandspreises oder des gleitenden Einkaufspreises. Diese beiden unterscheiden sich dadurch, daß beim ersteren der Bestand in die Durchschnittsrechnung einbezogen wird, dagegen beim gleitenden Einkaufspreis nur die Einkaufsmengen der Periode berücksichtigt werden ^{2) 3)}.

Auch die Anlagegüter werden in der Winzergenossenschaft zu Anschaffungspreisen bewertet ⁴⁾.

Der Tagespreis entspricht im hier verstandenen Sinne dem am Bewertungsstichtag zu zahlenden Anschaffungspreis. Er erfüllt im Gegensatz zum Anschaffungspreis die Forderung nach einer gegenwartsbestimmten Bewertung der Kostengüter, d.h. er trägt dem Um-

1) Heinen, E.: a.a.O., Band I, Seite 61

2) Vgl. Heinen, E.: a.a.O., Band I, Seite 62 f.

3) Vgl. auch Kosiol, E.: "Kalkulatorische Buchhaltung", Wiesbaden 1953, Seite 164 f.

4) Vgl. auch die Ausführungen auf Seite 98

stand Rechnung, daß Beschaffung und Verzehr der Kostengüter zeitlich auseinanderfallen.

Der Wertansatz zu Tagespreisen wäre für die Kostenrechnung der Winzergenossenschaft und ihre Zwecke rein theoretisch der richtigere. Die Schwierigkeiten der praktischen Ermittlung des Tagespreises lassen aber davon Abstand nehmen, ihn für die Kostenrechnung der Winzergenossenschaft zu empfehlen. Die Bewertung zu Tagespreisen würde eine Umbewertung der hierfür in Frage kommenden Aufwendungen beim Übergang von der Finanz- in die Betriebsbuchhaltung erforderlich machen. Mellerowicz bezeichnet die Bewertung zu Tagespreisen als die "unökonomischste, schwierigste Methode" ¹⁾.

Derivative Kostengüter, für die die Notwendigkeit der Bewertung besteht, fallen im Winzergenossenschaftsbetrieb in Form der Kuppelprodukte Keltermost und Trester bzw. ausgebauter Wein und Hefe an. Die Kosten dieser Kuppelprodukte können nicht direkt erfaßt werden, sondern nur über eine Aufteilung der Gesamtkosten der Kuppelproduktion auf die Verbundprodukte ²⁾.

4. Die Erfassung und Abgrenzung der Kostenarten

a) Allgemeines zur Erfassung

aa) Verfahren zur Erfassung

Für die Erfassung der Kostenarten stehen verschiedene Verfahren zur Verfügung.

Sehr naheliegend ist die unmittelbare Erfassung durch laufende Aufschreibung, mit der sich allerdings hoher Arbeitsaufwand verbindet. Für die Winzergenossenschaft kann dieses Verfahren höchstens für wenige wichtige Kostenarten (z.B. Löhne) in Frage kommen.

Wichtiger ist hier die mittelbare Errechnung mit Hilfe der Inventur, die zum Zwecke der Bilanzerstellung sowieso durchgeführt wird. Aus Anfangsbestand, Zugang und Endbestand läßt sich der Verbrauch ermitteln.

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., Band II, 1, Seite 222

2) Vgl. Seite 153

Ein großer Teil der Kosten, nämlich der, bei dem sich Ausgabe, Aufwand und Kosten decken, geht von der Finanzbuchhaltung direkt in die Betriebsbuchhaltung über. Kosiol bezeichnet sie deshalb auch als Durchlaufkosten ¹⁾.

Ein weiteres Verfahren zur Kostenerfassung stellt die retrograde Rechnung oder Sollverbrauchsrechnung dar ²⁾. Ihr Wesen besteht darin, daß für die Abrechnungsperiode eine Erzeugungsstatistik erstellt und auf diesem Wege der Sollverbrauch bestimmt wird. Voraussetzung ist, daß sich der pro Leistungseinheit anfallende Materialverbrauch hinlänglich genau angeben läßt. Zur Kontrolle empfiehlt sich ein Vergleich des nun errechenbaren Sollbestandes mit dem Istbestand.

Das Verfahren zur zeitlichen Verteilung der Ausgaben ist von besonderer Bedeutung bei der kurzfristigen Erfolgsrechnung. Aber auch bei jährlicher Abrechnungsperiode können Abgrenzungen erforderlich werden, so z.B. für Versicherungen, Abgaben und dgl.. Das Verteilungsverfahren baut nicht auf Mengenfeststellungen auf sondern knüpft an die gegebenen Wertbeträge der Ausgaben an ³⁾. Eine selbständige Festsetzung des Wertverzehrs nimmt die Betriebsbuchhaltung im Falle der kalkulatorischen Kosten vor, wenn grundsätzlich Abweichung zwischen Ausgabe und Kosten besteht (Abschreibung), Ausgaben überhaupt fehlen (z.B. bei Eigenzinsen) oder nur eine tendenzielle Angleichung zwischen Ausgaben und Kosten angestrebt werden kann, wie im Falle der kalkulatorischen Wagnisse.

ab) Belegprinzip

Ebenso wie für die Finanzbuchhaltung gilt auch für die Betriebsbuchhaltung das Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung und damit das Belegprinzip. Die innerbetriebliche Organisation mittlerer und großer (Industrie-) Betriebe ist ohne Aufzeichnung der internen Wertbewegungen nicht denkbar. In den Winzergenossenschaften sind Materialentnahmescheine, Ausschußnachweise, Lohn-

1) Kosiol, E.: a.a.O., Seite 210

2) Schmalenbach, E.: "Kostenrechnung und Preispolitik", Köln und Opladen 1956, Seite 307 f.

3) Kosiol, E.: a.a.O., Seite 209

zettel u.ä. keine üblicherweise vorkommenden Organisationsmittel. Das bedeutet eine wesentliche Erschwerung der Kostenerfassung und der Kostenverteilung. Mit der Einführung der Betriebsabrechnung müssen deshalb zumindest für die wertmäßig ins Gewicht fallenden Kostenarten laufend Verbrauchsnachweise erstellt werden.

Diese Belege müssen darüber Aufschluß geben, welche Mengen welcher Materialien und - nach Möglichkeit - für welche Kostenstellen entnommen worden sind oder welche Arbeitszeiten für welche Kostenstellen angefallen sind. Die Verbuchung dieser Belege erfolgt auf Kontenkarten, die soweit sie Materialkosten aufnehmen, eine Mengen-, eine Wert- und Kostenstellenspalten aufweisen müssen. Die Arbeitszettel werden in der Weise statistisch ausgewertet, daß die je Kostenstelle angefallenen Zeiten und der Name des Arbeiters bzw. ein entsprechendes Symbol in einen Kostenstellenbogen eingetragen werden.

Für die durch Befundrechnung, retrograde Rechnung oder durch das Verfahren der zeitlichen Verteilung der Ausgaben ermittelten Verbrauchswerte müssen für die Verbuchung eigens Belege erstellt werden. Das gleiche gilt für Um- oder Rückbuchungen, Belege für kalkulatorische Kosten u.a.m.. Je weniger die innerbetrieblichen Wertbewegungen belegmäßig laufend verfolgt werden, desto mehr müssen Belege künstlich geschaffen werden.

ac) Materialerfassung und Übernahme der Kontenklasse 3

Die bestandsmäßige Erfassung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe in der Klasse 3 bietet eine Grundlage zur kalkulatorischen Verrechnung des Verbrauches. Die Bestandskonten der Klasse 3 stellen Gegenkonten der Kostenartenkonten für die Materialverbuchung dar. Der Verbrauch an Hilfs- und Betriebsstoffen wird zu Lasten der Kostenartenkonten von den Bestandskonten abgebucht.

Nachdem im Winzergenossenschaftswesen bislang keine Materialbestandskonten in der Kontenklasse 3 geführt wurden ¹⁾, soll nachstehende Gliederung der Bestandskontenklasse vorgeschlagen werden. Die Aufgliederung der Materialien erfolgt hier nach tech-

¹⁾ Vgl. Abschnitt A) II 2

nologischen Gesichtspunkten in Rohstoffe, Hilfsstoffe und Betriebsstoffe.

Gliederungsvorschlag für die Kontenklasse 3:

30	Rohstoffe - Trauben
300	Sylvaner
3000	"Unterer Berg"
3001	"Kirchhalde"
301	Riesling ¹⁾
302	Traminer ¹⁾
305	Burgunder ¹⁾
31	Rohstoffe - Maische
	weitere Unterteilung wie bei Gruppe 30
32	Rohstoffe - Keltermost
	weitere Unterteilung wie bei Gruppe 30
33	Hilfsstoffe
330	Deckwein
331	Zucker
332	Hefe
333	Sonstige Chemikalien
334	Material für Warenumschließung
3340	Flaschen
3341	Korken
336	Sonstige Hilfsstoffe
34	Betriebsstoffe
340	Heizmaterial
341	Treibstoffe
342	Reinigungsmaterial
343	Filtermaterial
345	Preßmaterial
346	Sonstige Betriebsstoffe
348	Verpackungsmaterial
3480	Hülsen
3481	Einwickelpapier
3482	Kisten
36	Reparaturmaterial

Die Kontengruppen 31 und 32 werden nur in den seltenen Fällen geführt, in denen die Winzergenossenschaft die Rohstoffe in

1) weitere Unterteilung nach Lagen wie bei Konto 300

Form von Maische bzw. Keltermost von ihren Mitgliedern annimmt.

b) Allgemeines zur Abgrenzung (Kontenklasse 2)

Die Abgrenzung zwischen Ausgaben und Aufwand und zwischen Aufwand und Kosten wird mit Hilfe der Kontenklasse 2, der Klasse der Abgrenzungskonten, vorgenommen.

Sie enthält die außerordentlichen und betriebsfremden Aufwendungen, also Aufwendungen, die nicht zu Kosten werden können. Seit Schmalenbach werden sie als neutrale Aufwendungen bezeichnet ¹⁾. Außerdem finden sich in Klasse 2 die neutralen Erträge, das sind außerordentliche und betriebsfremde Erträge, also solche, die nicht die Folge der eigentlichen betrieblichen Leistungserstellung sind.

Zu den neutralen Aufwendungen und Erträgen zählen ferner die Haus- und Grundstücksaufwendungen und -erträge sowie Zins- und Diskontaufwendungen und -erträge und die bilanziellen Abschreibungen.

Demnach erfaßt die Kontenklasse 2 "alle Aufwendungen und Erträge, welche vor ihrer Überleitung in Betriebsabrechnung und Kostenrechnung zu korrigieren sind, oder nicht in diese internen Leistungsrechnungen übernommen werden" ²⁾.

Die Abgrenzungskonten der Klasse 2 stellen damit die Verbindung zwischen buchhalterischer Erfolgsrechnung und der kalkulatorischen Leistungsrechnung dar und dienen der Abgrenzung des Betriebserfolges vom Gesamterfolg der Unternehmung. Zu unterscheiden ist zwischen zeitlicher Abgrenzung, sachlicher Abgrenzung und kalkulatorischer Korrektur des Aufwandes.

Aus der Definition des Begriffes "Aufwand" ³⁾ geht hervor, daß der Aufwand stets mit einer Abrechnungsperiode in Zusammenhang gebracht wird. Aus diesem Grunde ist vielfach eine zeitliche

1) Schmalenbach, E.: "Kostenrechnung und Preispolitik", Köln und Opladen 1956, Seite 9, 10

2) Kalveram, W.: "Industrielles Rechnungswesen", Band II: Betriebsabrechnung, Wiesbaden 1958, Seite 27

3) Vgl. Seite 6

Abgrenzung zwischen Ausgaben und Aufwand notwendig. Das ist dann der Fall, wenn Ausgaben und Aufwand in verschiedene Rechnungsperioden fallen.

Die zeitliche Abgrenzung von Ausgaben, die vor oder nach der Rechnungsperiode getätigt werden, aber teilweise Aufwendungen dieser Periode betreffen, erfolgt über die Aufwandsausgleichskonten und die bilanziellen Rechnungsabgrenzungsposten. Nachausgaben, deren Höhe und Fälligkeit noch nicht genau feststellbar sind, werden meist nicht als passive Rechnungsabgrenzungsposten, sondern als Rückstellungen in die Bilanz eingestellt. Dieser Weg wird auch in der Regel von den Winzergenossenschaften gewählt. Eine zeitliche Abgrenzung von Vorausgaben findet sich sehr selten. Wohl aus Bequemlichkeit werden diese Ausgaben als Aufwand der Periode behandelt, in der sie getätigt werden.

Die sachliche Abgrenzung dient der Trennung des betrieblichen vom neutralen Aufwand. Solche neutralen Aufwendungen sind die betriebsfremden Aufwendungen, die außerordentlichen Aufwendungen und die aus dem Erfolg zu deckenden Aufwendungen. Sie sind nicht leistungsbedingt, können nicht zu Kosten werden und sind deshalb von den betrieblichen, kostengleichen Aufwendungen so exakt wie möglich zu trennen. Es erscheint angebracht, zumindest einige Beispiele für die verschiedenen neutralen Aufwandsarten zu nennen.

Zu den betriebsfremden Aufwendungen zählen solche für nicht dem eigentlichen Betriebszweck dienende Grundstücke, Gebäude und Anlagen, für nicht betriebsnotwendige Beteiligungen oder Wertpapiere, Patente und Lizenzen. Ob diese materiellen und immateriellen Werte dem Betriebszweck dienen bzw. betriebsnotwendig sind, ist oftmals nicht leicht zu entscheiden. Sollen die Aufwendungen für sie als Kosten anerkannt werden, so muß stets eine betrieblich bedingte Notwendigkeit gegeben sein. So sind z.B. Beteiligungen zwar in der Regel als betriebsfremd anzusehen, nicht aber, wenn sie zur Sicherung etwa der Absatzbasis oder Fremdkapitalbeschaffung dienen, wie das im Winzergenossenschaftswesen oft der Fall ist. Auch die Aufwendungen für Darlehensgewährung, für Schenkungen und Spenden, Beiträge an nichtwirtschaftliche Vereine u.a.m. gehören nicht zu den Kosten.

Außerordentliche Aufwendungen sind "gelegentlich anfallende Aufwendungen, die durchaus mit dem durch den Betriebszweck - ... - bedingten Betriebsgeschehen zusammenhängen und doch in der Selbstkostenrechnung nicht berücksichtigt werden können ..." ¹⁾. Betriebliche Erscheinungsformen sind Aufwendungen für außergewöhnliche Wagnisverluste, für Gründung, Umgründung, Strafen usw.. "Die Grenzen zwischen betrieblichen und außergewöhnlichen Aufwendungen sind allerdings in manchen Fällen flüssig" ²⁾, so daß hier die Abgrenzung schwierig werden kann.

Nicht in die Kostenrechnung einzubeziehen sind schließlich auch die aus dem Erfolg zu deckenden Aufwendungen, wie Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, soweit sie aus dem Gewerbeertrag stammt, betriebliche Kirchensteuer und öffentliche Spenden ³⁾.

Neben der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung des Aufwandes, der Bereinigung des Gesamtaufwandes der Buchhaltung um den neutralen Aufwand, muß außerdem noch eine kalkulatorische Korrektur erfolgen. Sie ist notwendig, um dem Normalcharakter der Kosten gerecht zu werden. Eine Reihe von in ihrer Höhe teilweise stark schwankenden Aufwendungen werden nicht entsprechend ihrem Anfall in die Kostenrechnung übernommen, erfahren auch keine Periodisierung, sondern bekommen kalkulatorische Posten gegenübergestellt, "die durch ihre Gleichmäßigkeit und ihren Normalcharakter kalkulatorische Funktionen übernehmen können" ⁴⁾. An die Stelle der bilanziellen Abschreibungen, effektiven Zinsen und eingetretenen Wagnisverluste treten kalkulatorische Abschreibungen, Zinsen und Wagnisse. Kalkulatorischer Unternehmerlohn tritt im Winzergenossenschaftswesen selbstverständlich nicht auf, auf den Ansatz kalkulatorischer Mieten wird verzichtet ⁵⁾. Teilweise steht den kalkulatorischen Kosten überhaupt kein buchhalterischer Aufwand gegenüber, weshalb man sie auch als aufwandsfremde oder Zusatzkosten bezeichnet.

1) Sellien, R.: "Kontenplan, Betriebsabrechnung und Kalkulation", Wiesbaden 1952, Seite 24

2) Kalveram, W.: a.a.O., Band II, Seite 25

3) Vgl. ebenda

4) Mellerowicz, K.: a.a.O., 2. Teil, Seite 274

5) Vgl. Seite 103 f.

Eine weitere Bereinigung des betrieblichen Aufwandes hat durch Abzug von Skontoerträgen, erhaltenen Rabatten, Boni und dgl. vom Materialeinsatz zu erfolgen. Denn die genannten Posten verringern die Kosten des Materialeinsatzes und wirken auf diese Weise aufwands- bzw. kostenmindernd. Dabei sollten die empfangenen Skonti über Klasse 2 abgerechnet werden (Rabatte und Boni über Klasse 8), "denn die Ausnutzung von Lieferantenskonto ist eine reine Finanzierungsfrage" ¹⁾, und zwar eine solche ohne betriebsnotwendigen Charakter ²⁾.

Gewährte Skonti, Rabatte, Boni und dgl. stellen nach Kalveram Erlösschmälerungen dar und haben damit ex definitione nicht den Charakter von Kosten ³⁾. Demgegenüber rechnet Mellerowicz die Skonti nicht zu den Erlösschmälerungen ⁴⁾, sondern zu den Kosten und trägt damit dem Umstand Rechnung, daß es in der Praxis weitgehend zur Selbstverständlichkeit geworden ist, die Skonti bei der Kalkulation zu berücksichtigen ⁵⁾. Dies erscheint durchaus berechtigt für die Branchen, in denen die Skontogewährung allgemein üblich ist und von der Kundschaft die Skontiermöglichkeit in aller Regel ausgenützt wird. Letzteres kann von den Kunden der Winzergenossenschaften nicht gesagt werden. Gewährte Skonti sollen deshalb zu den Erlösschmälerungen zählen.

Schließlich bleibt noch die Bereinigung der Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe um den aus Klasse 3 zu übernehmenden Bestandssaldo. Auf eine solche verzichteten die Winzergenossenschaften bisher weitgehend. Es wurde ganz einfach unterstellt, daß der Zugang gleich dem Verbrauch einer Periode sei. Soweit dieses ungenaue Verfahren für geringwertige Kleinmaterialien, die zudem bei der Inventur nur sehr mühsam zu erfassen wären, angewandt wird, ist dagegen nichts zu sagen ⁶⁾. Auch in der Industrie werden diese Kleinmaterialien vielfach unter Übergehung der Kontenklasse 3 sofort in Klasse 4 übernommen.

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., 2. Teil, Seite 328

2) Ebenda, Seite 327

3) Kalveram, W.: a.a.O., Seite 11

4) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 325

5) Ebenda, Seite 326

6) Norden, H.: a.a.O., Seite 72

Bei den übrigen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen bereitet die Feststellung des Bestandes am Schluß der Rechnungsperiode und damit die Ermittlung des Verbrauchs der Periode keine wesentlichen Schwierigkeiten. Die Gleichsetzung von Zugang und Verbrauch könnte hier zu erheblichen Schwankungen im Kostenanfall aufeinander folgender Perioden führen. Um eine solche Verzerrung des Kostenbildes zu vermeiden, muß bei den höherwertigen Materialien der tatsächliche Verbrauch der Abrechnungsperiode ermittelt werden.

Die Bereinigung des betrieblichen Aufwandes mittels zeitlicher und sachlicher Abgrenzung und kalkulatorischer und Bestandskorrektur führt von der Aufwandsartenrechnung zur Kostenartenrechnung.

Gliederungsvorschlag für die Kontenklasse 2:

20	Außerordentliche und betriebsfremde Aufwendungen
200	Verluste aus Anlage-, Effekten- und Beteiligungsverkäufen
201	Verluste an Kunden (Forderungsausfälle)
202	Verluste aus Entwertung von Vorräten
204	Währungsverluste
205	Schenkungen und Spenden
206	Aufwendungen für Gewährleistungen
207	Sachliche Abgrenzung
	2070 Personalaufwendungen
	2073 Hilfsstoffe
	2074 Betriebsstoffe
208	Bildung von Rückstellungen
209	Bildung von Wertberichtigungen
21	Außerordentliche und betriebsfremde Erträge
210	Erträge aus Anlage-, Effekten und Beteiligungsverkäufen
211	Erträge aus Beteiligungen
212	Erträge aus abgeschriebenen oder unterbewerteten Posten des Umlaufvermögens
214	Währungsgewinne
215	Zuwendungen
218	Auflösung von Rückstellungen
219	Auflösung von Wertberichtigungen
22	Zinsaufwendungen und -erträge
220	Zinsaufwendungen
221	Zinserträge
222	Provisionen (für Kapitalbeschaffung)
224	Skontoerträge

23	Haus- und Grundstücksaufwendungen und -erträge
230	Haus- und Grundstücksaufwendungen
231	Haus- und Grundstückserträge
24	Großreparaturen und im Bau befindliche Anlagen
240	Großreparaturen
241	Im Bau befindliche Anlagen
25	Bilanzielle Abschreibungen auf das Anlagevermögen
250	Auf Gebäude
251	Auf Maschinen und maschinelle Anlagen
252	Auf Betriebsausstattung
253	Auf Geschäftsausstattung
26	Ertragssteuern und Vermögensabgabe
260	Körperschaftssteuer
261	Gewerbsteuer
262	Kapitalertragsteuer
263	LAG-Vermögensabgabe
27	Leergutpfandrechnung
270	Flaschen
271	Kisten
28	Zeitliche Abgrenzung (Aufwandsausgleichskonten)
280	Personalaufwendungen
283	Hilfsstoffe
284	Betriebsstoffe
286	Versicherungen
287	Steuern
29	Kalkulatorische Kosten
290	Verrechnete kalkulatorische Abschreibungen
291	Verrechnete kalkulatorische Zinsen
292	Verrechnete kalkulatorische Wagnisse

Die außerordentlichen und die betriebsfremden Aufwendungen (20) dürfen nicht in die Kostenrechnung einbezogen werden. Zwar stehen die ersteren im Zusammenhang mit der Betriebstätigkeit, fallen aber selten und unregelmäßig an ¹⁾. Die letzteren dienen nicht dem eigentlichen Betriebszweck. Soweit die Kostenarten bzw. Aufwandsarten 201 und 202 ordentlichen Charakter haben, finden sie in der Kostenrechnung als kalkulatorische Wagnisse Berücksichtigung (vgl. Seite 103). Auf den Konten 201 und 202 erscheinen die gesamten effektiven Aufwendungen. Im Zusammenhang mit Konto 292 gesehen, ergeben sich als Saldo die außerordentlichen Charakter tragenden Teile der betreffenden Aufwandsarten.

1) Vgl. Kalveram, W.: a.a.O., Band II, Seite 27

Die außerordentlichen und betriebsfremden Erträge (21) stehen im entsprechenden Verhältnis zu Betriebstätigkeit und Betriebszweck. Sie sind getrennt von den normalerweise und aus dem Betriebszweck fließenden Erträgen abzugrenzen und in Klasse 2 zu verbuchen.

In Gruppe 22 werden die tatsächlichen Zinsaufwendungen und -erträge erfaßt. In die Kostenrechnung dagegen gehen die kalkulatorischen Zinskosten ein. Unterschiede, die sich aus der Unternehmungsform und der Finanzstruktur ergeben, sollen damit nicht von der Erfolgs-, wohl aber von der Kostenrechnung ferngehalten werden.

An Haus- und Grundstücksaufwendungen werden auf Konto 230 solche erfaßt, die nicht für betriebliche Zwecke entstanden sind, also z.B. für vermietete Wohnungen u.ä.. Nicht hierher gehören demnach Aufwendungen für Werkswohnungen, denn sie sind betriebsbedingt und werden als Bestandteil der Lohnkosten als soziale Aufwendungen verbucht (Klasse 4). Konto 231 sammelt alle Haus- und Grundstückserträge, denen keine speziellen Leistungen des Betriebes gegenüberstehen.

Die Aufwendungen für Großreparaturen und im Bau befindliche Anlagen erfaßt Gruppe 24. Am Bilanzstichtag erfolgt Abschluß nach einem Unterkonto der Klasse 0 zum Zwecke der Aktivierung. Nicht aktivierungsfähige Beträge werden entweder in Klasse 4 und damit in die Kostenrechnung bzw. in die Erfolgsrechnung (G.u.V.) übernommen ¹⁾.

Wegen der normalerweise gegebenen Diskrepanz zwischen den Abschreibungsgrundsätzen für die Bilanzaufstellung einerseits und für die Selbstkostenrechnung andererseits, erfolgt für die Abschreibung eine Unterscheidung in bilanzielle und kalkulatorische.

Bei den Aufwendungen der Gruppe 26 handelt es sich um solche, die nach den Kostenrechnungsgrundsätzen ²⁾ aus dem Erfolg zu decken, also von der Kostenrechnung fernzuhalten sind. Körper-

1) Vgl. Kalveram, W.: a.a.O., Band II, Seite 30

2) Kostenrechnungsgrundsätze III C, 4 Abs. 2

schaftsteuer, Gewerbesteuer und Kapitalertragsteuer fallen nur in Ausnahmefällen an ¹⁾).

Die Leergutpfandrechnung (Gruppe 27) dient der Verbuchung der ein- und ausgehenden Pfandgelder für Flaschen und Kisten.

Die zeitliche Abgrenzung in Kontengruppe 28 dient der Aussonderung von zeitraumfremden Beträgen. "Es handelt sich hier um Beträge, die im Gegensatz zu den Wagnisverlusten regelmäßig und in gleicher Höhe, aber für eine Reihe von Jahren oder Monaten stets auf einmal ausgegeben werden, wie das bei Versicherungsprämien, Miet- und Pachtzahlungen u.a. häufig der Fall ist" ²⁾. Sie fallen also in bezug auf die Abrechnungsperioden unregelmäßig an, sind aber kalkulierbar und gelangen auf den Aufwandsausgleichskonten zur Verbuchung. Die Entlastung dieser Konten erfolgt mit den auf die einzelnen Abrechnungsperioden entfallenden Teilbeträgen zu Lasten der entsprechenden Kostenartenkonten.

Die Verrechnungskonten für kalkulatorische Aufwendungen der Kontengruppe 29 werden erkannt mit den in die Kostenrechnung eingehenden Abschreibungen, Zinsen und Wagnissen. Ihr Abschluß erfolgt zur Gewinn- und Verlustrechnung, wo sie die Gegenposten zu den über die Kostenrechnung verrechneten gleichen Beträgen bilden.

Zugunsten größerer Übersichtlichkeit und Klarheit der Gliederung sind im obigen Gliederungsvorschlag der Kontenklasse 2 einige miteinander in Verbindung stehende Konten getrennt geführt. Es wäre auch möglich gewesen, eine Zusammenfassung wie folgt vorzunehmen:

Kontengruppe 22	mit Konto 291,
Kontengruppe 25	mit Konto 290 und die
Konten 201, 202, 204, 206, 208, 212, 214, 218	mit Konto 292

Der Zusammenhang zwischen den angeführten Kontengruppen bzw. Konten besteht darin, daß sie dieselben Aufwands- bzw. Kostenarten, allerdings in verschieden starker Untergliederung, betreffen. Sie unterscheiden sich dadurch, daß sie im einen Fall

1) Vgl. Seite 94 f.

2) Lehmann, B.: "Buchhaltung und Kostenrechnung", Hamburg 1949, Seite 118

effektive Aufwendungen enthalten, im andern Fall kalkulatorische Kosten. Darauf wurde bereits bei der Besprechung der einzelnen Kontengruppen hingewiesen.

Auf die Einrichtung eines Preisdifferenzenkontos wurde bewußt verzichtet. Sie wird dann aber notwendig, wenn zu anderen als zu Anschaffungspreisen bewertet wird.

c) Die einzelnen Kostenarten,
ihre Erfassung und Abgrenzung

ca) Die Personalkosten

Unter Personalkosten sind alle auf die betrieblichen Leistungen verrechenbaren Aufwendungen zu verstehen, die in Form von Löhnen und Gehältern, gesetzlichen und freiwilligen sozialen Leistungen vom Betrieb als Entschädigung für die von den Beschäftigten geleistete Arbeit bezahlt werden. Außerdem gehören noch die Personalnebenkosten zu dieser Kostenartengruppe.

Löhne und Gehälter lassen sich einmal nach fertigungstechnischen Überlegungen in Fertigungslöhne und Hilfslohne einteilen, zum anderen unter verrechnungstechnischen Aspekten in direkt verrechenbare oder Einzelkostenlöhne bzw. -gehälter und nicht direkt verrechenbare oder Gemeinkostenlöhne und -gehälter. Beide Einteilungen fallen dann zusammen, wenn, wie üblich, die Verrechnung der Löhne und Gehälter entsprechend deren Auftreten im Verlauf des Fertigungsprozesses erfolgt.

In der Winzergenossenschaft sind die aufgezeigten Einteilungen nicht möglich. Eine Aufspaltung nach fertigungstechnischen Überlegungen kann deshalb nicht in Frage kommen, weil die Grenzen zwischen Fertigungslöhnen und Hilfslohnen flüssig sind. Weiterhin verbietet sich auch die Einteilung unter dem Gesichtspunkt der Verrechnungstechnik - eine Spaltung der Löhne und Gehälter in direkt verrechenbare und nicht direkt verrechenbare kann nicht erfolgen.

Für die Divisionskalkulation, deren Verwendung für das Winzergenossenschaftswesen vorgeschlagen wird, sind diese Einteilungen sowieso kaum von Bedeutung. Allerdings hält Kalveram eine Tren-

nung der Löhne in Fertigungslöhne und Hilfslohne bei Vorliegen einer mehrstufigen Divisionskalkulation zum Zwecke der Aufschlüsselung für günstig ¹⁾.

Eine zeitliche Abgrenzung der Löhne und Gehälter ist dann vorzunehmen, wenn Abrechnungszeitraum und Lohnzahlungszeitraum nicht zusammenfallen. Bei monatlicher Lohn-, Gehalts- und Erziehungsbeihilfenzahlung (für Lehrlinge) ist die zeitliche Abgrenzung nicht notwendig. Wohl aber dann, wenn der Lohn wöchentlich ausbezahlt wird. In diesem Fall muß für die beiden Lohnwochen zu Beginn und Ende des Abrechnungszeitraums eine Abgrenzung der Lohnzahlungen erfolgen. Nur dann verarbeitet die Betriebsabrechnung periodengerechte Löhne ²⁾.

Die Winzergenossenschaften sind in den letzten Jahren fast ausnahmslos zur monatlichen Lohnzahlung übergegangen. Die Gründe, die dazu geführt haben, sind die gleichen wie in anderen Wirtschaftszweigen, d.h. Vereinfachung der Lohnabrechnung und der Abgabenleistung.

Die Winzergenossenschaften bezahlen in der Regel an die Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates Aufwandsentschädigungen. Das sind Vergütungen, die zum Ausgleich von Auslagen dienen sollen, die bei der Tätigkeit für die Genossenschaft entstehen; sie sind branchenüblich und für die Verwaltungsarbeit der Winzergenossenschaft "betriebs"-bedingt und deshalb als Kosten zu behandeln. Die Zahlung der Aufwandsentschädigungen erfolgt meist einmalig pro Geschäftsjahr, so daß eine zeitliche Abgrenzung nicht erforderlich ist.

Um die bei der betrieblichen Leistungserstellung anfallenden Personalkosten zu ermitteln, sind die Personalaufwendungen nicht nur zeitlich, sondern auch sachlich abzugrenzen. Alle Lohn- und Gehaltsteile, die für außerbetriebliche Arbeiten und für die Erstellung innerbetrieblicher Leistungen anfallen, sind von den Personalkosten zu trennen. Löhne und Gehälter für außerbetriebliche Arbeiten dürfen keinen Eingang in die Kostenrechnung finden, da sie nicht einmal mittelbar der betrieblichen Leistungs-

1) Kalveram, W.: a.a.O., Band III, Seite 16

2) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 243

erstellung dienen. Sie werden in Klasse 2 (Gruppe 20) verbucht und beeinflussen auf diese Weise den Erfolg der Winzergenossenschaft. Die Lohn- und Gehaltsteile für innerbetriebliche Leistungen dagegen, gehen nach Trennung von den Personalaufwendungen an anderer Stelle in die Kostenrechnung ein und sind damit sowohl kosten- als auch erfolgsbeeinflussend. Ein Beispiel soll die sachliche Abgrenzung erläutern.

Beispiel:

Zeitlich abgegrenzte Lohn- und Gehaltssumme	DM 45 320.--
./.. Löhne und Gehälter für außerbetriebliche Arbeiten (z.B. Kellermeister beschafft Reben für die Mitglieder; Geschäftsführer nimmt als Aufsichtsratsmitglied der Zentralgenossenschaft an deren Sitzungen teil)	DM 150.--
./.. Löhne und Gehälter für innerbetriebliche Leistungserstellung (z.B. für Tätigkeiten im Zusammenhang mit einem der Repräsentation dienenden Weinfest)	DM 170.--
= zeitlich und sachlich abgegrenzter Lohn- und Gehaltsaufwand	
= Lohn- und Gehaltskosten	DM 45 000.--

Belege für die Verbuchung der Löhne und Gehälter stellen Lohnstreifen bzw. Lohnzettel, Gehaltsstreifen bzw. Gehaltszettel oder die Lohn- und Gehaltsliste dar. Bei zeitlicher oder sachlicher Abgrenzung ist die Schaffung von Unterbelegen erforderlich.

Die gesetzlichen Sozialabgaben gehören zu den Personalkosten. Es sind die Beiträge, die der Betrieb zur gesetzlichen Sozialversicherung für Arbeiter und Angestellte (Angestellten-, Invaliden-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung) und an die Berufsgenossenschaft (Unfallversicherung, Familienausgleichskasse) zu leisten hat. Diese Abgaben sind durch Gesetz oder Tarifordnung veranlaßte Aufwendungen, die zugleich mit den Löhnen und Gehältern fällig werden und in die Kostenrechnung eingehen.

Zu den gesetzlichen Sozialabgaben zählen zwar auch die den Arbeitnehmer belastenden Anteile zur Sozialversicherung, die in ihrer Höhe dem Arbeitgeberanteil entsprechen; sie werden aber

vom Betrieb ebenso wie die Steuern vom Bruttolohn und -gehalt in Abzug gebracht und abgeführt. Damit sind sie also keine Kosten der Unternehmung, sondern nur durchlaufende Posten. Für die gesetzlichen sozialen Abgaben kommen die gleichen Belege wie für die Löhne und Gehälter in Frage.

Auch die freiwilligen Sozialleistungen rechnen - wenigstens zum Teil - zu den Personalkosten. Es handelt sich hierbei um Aufwendungen aus der freiwilligen Durchführung fürsorglicher Maßnahmen zugunsten der Belegschaft oder deren Angehörigen. Demartige Aufwendungen werden vielfach, besonders wenn es sich um geringe Beträge handelt, nicht genau erfaßt und es unterbleibt sowohl - soweit sie als Kosten verrechenbar sind - die Belastung der entsprechenden Kostenkonten (425-428), wie auch die der neutralen Aufwandskonten (Gruppe 20). Da aber die freiwilligen Sozialleistungen im Laufe eines Geschäftsjahres einen erheblichen Umfang annehmen können, muß ihre genaue Bewertung und Aufschreibung gefordert werden. Nur dann vermag sich die Winzergenossenschaft ein Bild davon zu machen, wie sich ihre soziale Einstellung gegenüber den Betriebsangehörigen finanziell niedergeschlagen hat, und nur dann wird der Forderung nach Genauigkeit und Vollständigkeit der Kosten- und Erfolgsrechnung entsprochen.

Während die gesetzlichen Sozialabgaben stets in fester Relation zu Löhnen und Gehältern stehen (ca. 10 %), sind die freiwilligen Sozialleistungen nicht von einer anderen Rechengröße abhängig. Ihr Umfang wird allein von der Geschäftsleitung bestimmt. Allerdings wird sich diese in der Regel nach den Branchengewohnheiten richten. Das ist deshalb von Bedeutung, weil die Aufwendungen für freiwillige Sozialleistungen nur insoweit in die Kostenrechnung eingehen dürfen, als sie nicht als überhöht anzusehen sind. Maßstab hierfür ist die Branchenüblichkeit. Selbstverständlich kann sie nur ungefähr einen Rahmen stecken, aber die Vorstände und Geschäftsführer der Winzergenossenschaften haben durch Kontakt untereinander und mit den Verbandsprüfern ziemlich klare Vorstellungen von den Gewohnheiten und Gepflogenheiten ihrer Branche.

Für die freiwilligen Sozialleistungen wird demnach eine sachliche Abgrenzung erforderlich.

Die freiwilligen Sozialleistungen treten in den Winzergenossenschaften in verschiedenen Formen auf. Neben Geld- und Sachwerten gehören Herbstfeste, Weihnachtsfeste, Betriebsausflüge, Geschenke zu besonderen Anlässen und Prämienzahlungen für freiwillige Unfallversicherungen und Altersversicherungen hierher.

Die Leistungen in Form von Geldzahlungen beschränken sich in der Regel auf Gratifikationen, Unterstützungen in Notfällen und auf übertariflich bezahlte Löhne und Gehälter. Der Differenzbetrag bei letzteren zum Tariflohn wird zweckmäßigerweise nicht als freiwillige Sozialleistung ausgewiesen, sondern beim Lohn- und Gehaltskonto belassen. An Sachwerten erhalten die Belegschaftsmitglieder vor allem Wein zum Konsum während der Tätigkeit in der Genossenschaft und als Geschenk zu Festtagen und dgl.. Teilweise erfolgt auch die Leistung von Gratifikationen in Form einer Weinzuwendung. Die Erfassung der freiwilligen Sozialleistungen erfolgt entweder auch - soweit sie dort erscheinen - an Hand der Lohn- und Gehaltsbelege oder auf Grund von selbsterstellten Belegen oder auch von Eingangsrechnungen (etwa des Wirtes oder des Fuhrunternehmers im Zusammenhang mit einem Betriebsausflug).

Außer den gesetzlichen und freiwilligen Sozialkosten, die den überwiegenden Teil der Personalnebenkosten darstellen, fallen in den Winzergenossenschaften in geringem Umfang weitere Personalnebenkosten an. Sie treten hier als Kosten für Berufskleidung (besonders Gummischuhe und Lederschürzen) und als Fahrgelder und Auslösungen auf. Als Belege kommen Empfangsbestätigungen der einzelnen Beschäftigten in Verbindung mit Einkaufsrechnungen und Fahrscheine in Frage.

cb) Die Materialkosten

Die in den Gruppen 43 und 44 geführten Materialkostenkonten erfassen die Kosten für Hilfs- und Betriebsstoffe.

Hilfsstoffe werden definiert als Stoffe, die, ohne Grundstoff zu sein, unmittelbar für das Erzeugnis verbraucht und ganz oder teilweise in dasselbe hineingearbeitet werden ¹⁾.

1) Kalveram, W.: a.a.O., Band II, Seite 33

Unter Betriebsstoffen sind solche Stoffe zu verstehen, die zur Durchführung des Fertigungsprozesses benötigt werden, dabei aber nicht wie die Roh- und Hilfsstoffe ins Erzeugnis eingehen.

Deckwein und Zucker werden hier im Gegensatz zu den Gepflogenheiten der Praxis zu den Hilfsstoffen gerechnet. Deckwein wird unmittelbar für das Erzeugnis verbraucht und ganz in dasselbe hineingearbeitet. Der zur Farbverbesserung verwandte Wein verliert ohne Zweifel seinen Grundstoffcharakter, der ihm bei anderer Verwendung zukommt. Auch das Argument, Deckwein führe zu einer Vermehrung der Weinmenge und könne deshalb nicht Hilfsstoff sein, ist nicht akzeptabel. Sonst müßte auch Zucker als Hilfsstoff ausscheiden, denn auch er vermehrt (wohlgemerkt auch bei Trockenzuckerung!) die Most- bzw. Weinmenge ¹⁾, wenn auch in weniger spürbarem Maße. Die Art der Verwendung von Deckwein und Zucker im Winzergenossenschaftsbetrieb gibt ihnen einwandfrei den Charakter von Hilfsstoffen.

Als weiteres Zuordnungskriterium kann auch der Umfang der Verwendung von Deckwein herangezogen werden. Man kommt dann ebenfalls zu dem Ergebnis, daß der Deckwein zu den Hilfsstoffen zu zählen ist, denn die Winzergenossenschaft darf nur im Umfang von wenigen Prozenten Deckwein zusetzen, wenn sie nicht ihre steuerliche Begünstigung verlieren will ²⁾.

Die Entscheidung, ob Deckwein und Zucker als Hilfsstoffe oder als Rohstoffe gelten sollen, ist insofern von Bedeutung für ihre Behandlung in der Kostenrechnung, als zwar die Hilfsstoffe, nicht aber der Rohstoff in die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung einbezogen werden.

Der Zusatz von Deckweinen dient der Farbverbesserung von farbstoffarmen Rotweinen. Mit dem Verbrauch wird zu Einstandspreisen Kostenkonto 430 belastet, Bestandskonto 330 erkannt. Eine zeitliche Abgrenzung kommt kaum in Frage, da der Verbrauch in der Regel in dieselbe Rechnungsperiode wie die Bezahlung fällt.

Als weiterer Hilfsstoff zur Weinerzeugung bzw. Weinverbesserung dient Zucker. Seine Verwendung wird - ebenso wie die von Deck-

1) Vgl. Vogt, E.: a.a.O., Seite 107

2) Vgl. Fußnote auf Seite 142

wein - in gewissem Umfang von der Weingesetzgebung zugestanden¹⁾. Die Zuckerbestände zum Schluß der Abrechnungsperiode sind meist sehr gering, da der Bedarf an Zucker erst nach der Ernte und damit zu Beginn der Abrechnungsperiode erkennbar wird und der Verbrauch laut Weingesetz nur bis zum 31.1. des folgenden Kalenderjahres erfolgen darf. Deshalb erübrigt sich meist auch hier eine zeitliche Abgrenzung: der Zukauf an Zucker wird in voller Höhe den Kosten zugeschlagen.

Unter bestimmten Voraussetzungen empfiehlt sich die Verwendung von Reinhefen, die von Reinhefestationen der sechs deutschen Weinbauversuchsanstalten gezüchtet werden. Die Kosten der Hefe fallen wenig ins Gewicht; im übrigen gilt das für den Zucker Gesagte.

Zur Bearbeitung der Maische, Weinmoste und Weine benötigt die Winzergenossenschaft eine ganze Reihe von Chemikalien. Sie finden auf zweierlei Weise Verwendung: einmal lösen sie als Hilfsstoffe chemische oder chemisch-physikalische Reaktionen im Wein aus, zum anderen dienen sie, als Betriebsstoffe, Reinigungszwecken. Die Zurechnung macht keine Schwierigkeiten; die Chemikalien zur Reinigung werden unter "Sonstige Betriebsstoffe" geführt.

Chemikalien als Hilfsstoffe dienen der Gesundhaltung, dem Schutz vor Entwicklung von krankheitserregenden Mikroorganismen, der Klärung, der Entsäuerung, dem Auffrischen und der allgemeinen Verbesserung der Weine. Aus der Fülle von anwendbaren Chemikalien seien einige aufgeführt:

Schweflige Säure (SO_2), Kaliumpyrosulfit ($\text{K}_2\text{S}_2\text{O}_5$), Kaliumferrocyanid ($\text{K}_4\text{Fe}(\text{CN})_6$), Hausenblase, Gelatine, Kieselsol, Tannin, Eiweiß, Agar-Agar, Bentonit, Kaolin, kohlensaurer Kalk (CaCO_3), Kohlensäure (CO_2), aktive Kohle.

Auch bei den Chemikalien decken sich im wesentlichen Zugang und Verbrauch einer Periode. Geringe Bestände an den Bilanzstichtagen werden in der Praxis trotzdem immer wieder zu finden sein. Wenn ihr Umfang stets gleich groß wäre, entstünden

1) Vgl. §§ 2 und 3 des Weingesetzes vom 25. Juli 1930

bei Unterlassen einer Abgrenzung keinerlei Fehler für die Kostenrechnung. Aber selbst bei einigen Schwankungen werden die Ungenauigkeiten tragbar sein und sich im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit des Rechnungswesens eine exakte Aufnahme der Bestände und zeitliche Abgrenzung nicht empfehlen.

Es zeigt sich also, daß eine wohldurchdachte Beschaffungspolitik nicht nur über einen reibungslosen Fertigungsablauf und möglichst geringe Kapitalbindung kostensparend wirkt, sondern auch über eine Vereinfachung der kostenrechnerischen Probleme.

Die Materialien für Warenumschißung ¹⁾ sind von den Verpackungsmaterialien ohne weiteres zu unterscheiden. Erstere stellen im weiteren Sinne auch Verpackungsmaterialien dar und sind (mit Ausnahme der Flaschen) im Kontenrahmen der badischen Winzergenossenschaften auch als solche bezeichnet. Allerdings werden sie nicht - wie dann zu erwarten wäre - unter der Gruppe der Vertriebskosten geführt.

Nachdem die Winzergenossenschaften heute zum großen Teil ihren gesamten Wein in Flaschen absetzen und dadurch auch die Qualität der Weine in vielen Fällen eine Steigerung erfährt, kann der Fertigungsprozeß der Winzergenossenschaften nicht mit den Ausbau der Weine als abgeschlossen gelten, sondern erst mit der Abfüllung in Flaschen und deren Ausstattung. Aus diesem Grunde sollen die Flaschen, Korken, Etiketten, Schleifen und Kapseln als Materialien für Warenumschißung den Hilfsstoffen zugerechnet werden.

Die Aufwendungen für Flaschen und Kisten wurden bei den badischen und württembergischen Winzergenossenschaften bisher auf Anlagekonten der Klasse 0 aktiviert und bildeten gemeinsam den Posten "Flaschen und Kosten" des Anlagevermögens. Der jährliche Zugang ging meistens in voller Höhe als Abschreibung in die "Kostenrechnung" ein, so daß der Flaschen- und Kistenbestand am Bilanzstichtag stets mit DM 1.- bzw. 2.- zu Buche stand. Dieses Verfahren berücksichtigt nicht den tatsächlichen Verbrauch an Flaschen in einer Periode, die Abschreibung orien-

1) Der Terminus "Warenumschißung" wird hier nicht wie im Umsatzsteuerrecht synonym für Verpackung gebraucht.

tiert sich nicht an der Lebensdauer der Flaschen. Auch mit dem Bemerken, die Beschaffung diene zum Ersatz der verbrauchten Flaschen und über die Abschreibungen gehe der Verbrauch in die Kostenrechnung ein, läßt sich dieses Verfahren nicht rechtfertigen. Die Beschaffung erfolgt nämlich vielfach sehr unregelmäßig über die Perioden verteilt, da bei Deckung des Bedarfes mehrerer Perioden auf einmal sich Mengenrabatte erzielen lassen, und schließlich beschränkten sich gerade in den letzten Jahren die Winzergenossenschaften nicht auf Ersatzbeschaffung, sondern bauten ihre Flaschenkapazität immer mehr aus.

Wenn teilweise der Zugang nicht voll abgeschrieben wurde, geschah dies aus dem (kostenrechnerisch) richtigen Empfinden heraus, daß e i n e Periode nicht übermäßig mit Flaschenkosten belastet werden dürfe. Das Streben der Genossenschafter nach möglichst hohen Auszahlungspreisen wirkte dabei ebenfalls mit. Dem tatsächlichen Verbrauch wurden die Abschreibungen aber höchstens näherungsweise gerecht; die Abschreibungsbeträge eigneten sich nicht oder nur in ungenügendem Maße zur Kontrolle der Angemessenheit des Flaschenverbrauches.

Der Verbrauch an Flaschen gründet sich auf den Flaschenbruch im Bereich des Winzergenossenschaftsbetriebes und auf die Flaschenverluste, die durch den Kundenkreis verschuldet werden. Während ersterer voll zu Lasten der Genossenschaft geht, besteht im zweiten Falle eine ausreichende Deckung durch das Pfandgeld. Die Winzergenossenschaften erheben prinzipiell den Anspruch auf Pfandgeldzahlung von DM -.30 je Flasche an ihre Kundschaft. Vielfach berücksichtigen die Kunden den in der Rechnung aufgeführten Pfandgeldbetrag jedoch überhaupt nicht und bezahlen nur den Wein. Hand in Hand damit geht oft eine Nachlässigkeit bei der Rückgabe des Leergutes, die der Winzergenossenschaft unter Umständen erhebliche Aufwendungen (durch besondere Leergutfahrten des Lieferwagens) verursacht. Durch konsequentes Beharren auf der Pfandgeldforderung müßte es möglich sein, diese Mißstände zu beseitigen. Die Gefahr, daß diese Forderung wettbewerbserschwerend wirken könnte, ist kaum gegeben, weil die Kunden letzten Endes die Berechtigung der Pfandgelderhebung einsehen. Notfalls könnte diese Einsicht durch einen ansprechend - evtl. humorvoll - gestalteten

Schemabrief gefördert werden.

Die Feststellung des durch Bruch innerhalb der Genossenschaft bedingten Flaschenverbrauches könnte durch einfaches Aufschreiben erfolgen. Dies um so mehr, als der Flaschenbruch vorwiegend im Bereich der Flaschenreinigung und -abfüllung auftritt bzw. erkannt wird. Trotzdem erscheint diese Methode zu umständlich, da den Arbeitskräften zuviel Schreibarbeit aufgebürdet wird.

Hier bietet sich die Befundrechnung zur Verbrauchsermittlung an: Anfangsbestand + Zugang ./ Endbestand = Verbrauch. Dabei ist die Bestimmung des Endbestandes problematisch. Es genügt nicht, die in der Winzergenossenschaft lagernden leeren und gefüllten Flaschen inventurmäßig zu erfassen, was ohne Schwierigkeiten möglich ist, sondern auch die bei der Kundschaft befindlichen Flaschen müssen zum Endbestand gerechnet werden. Eine Übersicht über die ausstehenden Flaschen könnte eine eigens zu diesem Zweck geführte Flaschenbestandskartei geben, die im Gegensatz zur bisherigen Übung geführt werden sollte. Die Zahl der ausstehenden Flaschen, wie sie die Kartei liefert, ist etwas zu hoch, da der im Kundenkreis entstehende Bruch nicht erfaßt werden kann. Der unten ermittelte Verbrauch muß demnach durch Schätzung etwas erhöht werden.

Der Endbestand setzt sich also zusammen aus dem durch die Inventur ermittelten Bestand an abgefüllten und leeren Flaschen und dem Umlauf.

Verbrauchsrechnung:

Anfangsbestand am 1.9.		Stück Flaschen	
	abgefüllt	20 000	" "
	leer	30 000	" "
	umlaufend	<u>25 000</u>	" "
		75 000	
+ Zukauf		<u>15 000</u>	90 000
./ Endbestand am 31.8.			
	abgefüllt	22 000	" "
	leer	28 000	" "
	umlaufend	<u>30 000</u>	" "
			<u>80 000</u>
= Verbrauch innerhalb der Winzergenossenschaft			10 000
+ Zuschlag für Bruch im Kundenkreis			
(5 % vom Umlauf)			<u>1 500.</u>
Gesamtverbrauch			11 500

Der Einkaufswert dieser verbrauchten Flaschen geht in die Kostenrechnung ein. Auf dem Pfandgeldkonto in Klasse 2 schlägt sich der Bruch im Kundenkreis als außerordentlicher Ertrag in Form von Pfandgeldüberschüssen nieder.

Eine andere, sehr einfache, aber reichlich ungenaue Methode zur Ermittlung der Flaschenkosten wäre die, einen geschätzten Prozentsatz der im Geschäftsjahr abgefüllten Flaschen abzuschreiben (kalkulatorisch). Die Geschäftsführer haben auf Grund ihrer Erfahrung ungefähre Vorstellungen davon, wie oft eine Flasche in ihrem Betrieb gefüllt werden kann, bis sie zu Bruch geht. Der Durchschnittswert dürfte bei 5 - 7 Füllungen liegen ¹⁾.

Dementsprechend würden dann ca. 14 - 20 % der abgefüllten Flaschen abzuschreiben sein. Je nach Wahl des Durchschnittswertes bzw. des Abschreibungsprozentsatzes ließe sich nur der Verbrauch der Winzergenossenschaft oder aber auch der Gesamtverbrauch berücksichtigen. Der Nachteil bei diesem Verfahren ist, wie erwähnt, seine Ungenauigkeit; sowohl der Verbrauch in der Winzergenossenschaft wie auch der bei der Kundschaft wird hier geschätzt.

Selbstverständlich kann aus bilanzpolitischen Erwägungen bilanziell der gesamte Zugang an Flaschen abgeschrieben werden; nur die in die Kostenrechnung eingehenden, also die kalkulatorischen Abschreibungen sind dem Verbrauch anzupassen.

Weitere Materialien für die Warenumschließung sind Korken, Etiketten, Halsschleifen und Kapseln. Auch hier erfolgte bislang keine Abgrenzung der Aufwendungen; der Zugang ging in voller Höhe in die Kostenrechnung. Dabei macht gerade bei diesen Materialien die Verbrauchsermittlung kaum Schwierigkeiten. An Korken, Etiketten und Kapseln wird für jede abgefüllte Liter- und 1/1-Flasche ein Stück verbraucht, ebenso für die 1/1-Flaschen zusätzlich noch eine Halsschleife. Von der Gesamtmenge der abgefüllten Flaschen sind am Bilanzstichtag die am Lager liegenden abgefüllten, aber noch nicht ausgestatteten Flaschen abzuziehen ²⁾.

1) Laut Angabe des Raiffeisenverbandes Baden e.V.

2) Die Ausstattung der Flaschen mit Etiketten, Halsschleifen und Kapseln erfolgt meistens erst kurz vor dem Verkauf, da diese Materialien bei längerer Lagerung leicht beschädigt werden.

Hinzuzuzählen ist ein geringer Prozentsatz für Ausschuß. Der so errechnete Wert stellt den Verbrauch dar. Er wird von den Bestandskonten in Klasse 3 abgebucht und die Kostenartenkonten der Klasse 4 werden damit belastet.

Heizmaterial verbraucht die Winzergenossenschaft in Form von Kohlen, Koks, Holz, Öl und in geringem Umfange Strom. Der zu Heizzwecken verwandte Strom wird zweckmäßigerweise nicht sachlich abgegrenzt, sondern beim Konto 451 (Strom, Wasser) belassen. Da in den Sommermonaten der Bezug von Heizmaterial billiger ist, erfolgen Einkauf und Bezahlung der Heizmaterialvorräte vielfach in der vorangehenden Periode und belasten bei Unterlassen einer zeitlichen Abgrenzung deren Kostensumme. Die Winzergenossenschaften nahmen trotzdem bisher in den meisten Fällen keine Abgrenzung vor, selbst dann nicht, wenn der Heizmaterialbedarf für zwei oder mehr Abrechnungsperioden auf einmal beschafft wurde. Bei solchem Vorgehen haben die Erzeugnisse der einen Periode zu viel, die der anderen zu wenig Heizungskosten zu tragen. Bezüglich der Wirtschaftlichkeit, gemessen am Kostenanfall je Erzeugniseinheit, ergeben sich Abweichungen, die in Wirklichkeit gar nicht oder nur in geringerem Maße vorhanden sind. Gegen den Grundsatz der Kostenrechnung, daß einem Produkt nur diejenigen Aufwendungen als Kosten zugerechnet werden dürfen, die bei seiner Erstellung entstanden sind, wird verstoßen.

Um dies zu vermeiden, ist der Bestand an Heizmaterial am Bilanzstichtag mengen- und wertmäßig zu erfassen, vom Bestandskonto "Heizmaterial" der Klasse 3 abzubuchen und auf dem Bilanzkonto "Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe" zu aktivieren. Der Habensaldo des Kontos 340 stellt dann den Verbrauch der Abrechnungsperiode dar, mit dem das Kostenartenkonto 440 belastet wird. Der Abschluß des letzteren erfolgt dann zur Gewinn- und Verlustrechnung. Für die folgende Rechnungsperiode wird der Bestand aus der Bilanz wieder auf Konto 340 vorgetragen.

Buchungsvorgang:

Bestandskonto 340: Heizmaterial		Kostenkonto 440: Heizmaterial	
Bestand	Bestand per 31.8. auf Bilanzvortrag	Verbrauch an Kto. 340	auf G.-u.V.- Rechnung
Zukauf	Verbrauch von Kto. 440		

Damit wird also für die Kostenart "Heizmaterial" die Führung eines Bestandskontos in Klasse 3 vorgeschlagen. Dieser Weg soll bei allen Materialkostenarten beschriftet werden, bei welchen wertmäßig ins Gewicht fallende Bestände am Inventurstichtag anfallen, so daß eine zeitliche Abgrenzung angezeigt ist.

Natürlich bestünde auch die Möglichkeit, auf die Führung gesonderter Bestandskonten in Klasse 3 zu verzichten und den Kostenartenkonten in Klasse 4 teilweise den Charakter gemischter Konten zu geben. Damit ließe sich die Zahl der Konten und der Buchungsvorgänge geringer halten und der Buchungsvorgang wäre für das Beispiel des Heizmaterials folgender:

Konto 440: Heizmaterial	
Bestand	auf G.-u.V.-Rechnung
Zukauf	Bestand per 31.8. auf Bilanzvortrag

Die Vermischung von Bestands- und Erfolgskonten sollte aber tunlichst unterbleiben. Bestände gehören nicht in die Klasse 4, die Kostenkonten sind nur nach der Gewinn- und Verlustrechnung abzuschließen. Aus diesen Gründen ist das zweite Verfahren abzulehnen.

Treibstoffe finden in der Winzergenossenschaft ausschließlich im Fuhrpark in Form von Benzin und Dieselöl Verwendung. Meist erfolgt der Bezug in größeren Mengen und wird in Brennstofftanks gelagert. Trotzdem wurde auch hier bisher in der Praxis unzulässigerweise Zugang gleich Verbrauch gesetzt. Die notwendige Abgrenzung ist in gleicher Weise wie bei der Kostenart Heizmaterial vorzunehmen.

In allen Betrieben, die Nahrungs- und Genußmittel herstellen, ist für größte Reinlichkeit Sorge zu tragen. Dies gilt um so mehr für Winzergenossenschaften, als der Wein in allen Bearbeitungsstadien sehr geruchs- und geschmacksempfindlich und ein ausgezeichneter Nährboden auch für unerwünschte, seiner Qualität abträgliche Mikroorganismen ist. Dementsprechend ist der Verbrauch an Reinigungsmitteln in allen Betriebsteilen der Winzergenossenschaft erheblich. Für die Reinigung der Geschäfts- und Betriebsräume, der Keltermaschinen und -geräte, der Fässer, Tanks und sonstigen Behältnisse, der übrigen Maschinen und Geräte und vor allem der Flaschen verwendet die Winzergenossenschaft in Verbindung mit großen Wassermengen erhebliche Mengen an handelsüblichen Reinigungsmitteln wie Vim, Pril, Purrin, P₃, Antigerm, Calgonit, Seife, Wachs usw.. Dazu kommen Schrubber, Besen, Leder, Lappen, Handtücher, Gläsertücher u.a.m..

Der Ausweis der Aufwendungen bzw. Kosten für Reinigungsmaterial erfolgte in der Praxis bisher meist nicht gesondert, sondern in Verbindung mit anderen Kostenarten unter "Sonstige Betriebskosten". Im Interesse der Kostenüberwachung und des Kostenvergleiches sollte auf die Führung solcher Sammelkonten verzichtet werden.

Wie bei den anderen wertmäßig bedeutenden Kostenarten empfiehlt sich hier die Anlage eines Materialbestandskontos "Reinigungsmaterial" in Klasse 3. Da aber die einzelnen Materialentnahmen von geringem Wert sind, lohnt sich eine Verbuchung nicht; man verzichtet auf eine laufende Skontration des Lagerverbrauches ¹⁾. Am Ende der Rechnungsperiode wird durch Inventuraufnahme der Bestand ermittelt, daraufhin der Verbrauch nach der Formel:

$$\text{Anfangsbestand} + \text{Zugang} \text{ ./. } \text{Endbestand} = \text{Verbrauch}$$

errechnet und dieser in die Kostenartenrechnung übernommen. Dieser Weg - das muß betont werden - darf nur bei geringwertigen Materialien beschritten werden. Es geht hier nämlich die Kontrolle der Abgänge durch einen Vergleich des Sollbestandes (der Buchführung) mit dem Istbestand (der Inventur) verloren, so daß

1) Vgl. Kalveram, W.: a.a.O., Band I, Seite 111

reguläre Abgänge (betriebsbedingter Verbrauch) und irreguläre Abgänge (Schwund, Diebstahl, Fehlbuchung) nicht auseinanderzuhalten sind.

Die gestiegenen Ansprüche der Weinkonsumenten, sowie die sich immer mehr durchsetzende Abfüllung in Flaschen machen eine Filtration der Weine notwendig. Dazu benötigt die Winzergenossenschaft Filterdichtungsstoffe, wie Zellulose, Kieselgur und Asbest¹⁾. Sie treten als Massefilter, Anschwemmfilter und Schichtenfilter auf. Die Trennung des Filtermaterials von den "Sonstigen Chemikalien" (Konto 433) bereitet keine Schwierigkeiten. Bezüglich der zeitlichen Abgrenzung ist wie beim Preßmaterial (vgl. unten) zu verfahren.

Öle und Fette werden zu Schmierzwecken für die Flaschenreinigungs- und Abfüllmaschinen und für Kolbenpumpen gebraucht. Die Aufwendungen hierfür können stets ohne Abgrenzung in die Kostenrechnung eingehen.

Beim Kelterprozeß finden Preßtücher Verwendung, die nur geringem Verschleiß unterliegen. Eine zeitliche Abgrenzung der Preßmaterialaufwendungen kann notwendig werden, wenn die Beschaffung und Bezahlung in die der Verbrauchsperiode vorgelagerte Periode fallen und daher am Bilanzstichtag wertmäßig einigermaßen bedeutende Vorräte vorhanden sind. Sie hat in derselben Weise wie bei den Heizmaterialaufwendungen zu erfolgen. Im anderen Falle werden Zugang und Verbrauch gleichgesetzt, d.h. die Aufwendungen in voller Höhe als Kosten derselben Periode verrechnet.

Verpackungsmaterial ist wertmäßig von geringer Bedeutung. Kartons, Hülsen, Einwickel- und Packpapier, Schnur und Eisendraht werden laufend dem Verbrauch entsprechend bezogen und auf den Kostenartenkonten 4480 - 4483 als Kosten verbucht. Geringwertige Bestände sind zwar am Ende der Abrechnungsperiode meistens vorhanden, sie machen aber eine zeitliche Abgrenzung nicht notwendig, da ihr Umfang kaum schwankt.

Der Flaschenversand erfolgt bei größeren Mengen in Kisten, für welche die Winzergenossenschaft Pfand berechnet. Die Ermittlung

1) R.von der Heide: "Deutsche Weinzeitung", 1951, 87, 40 und 58, zitiert nach Vogt, E.: a.a.O., Seite 91

des Verbrauchs und damit der der Kostenrechnung zu belastenden Beträge macht ähnliche Schwierigkeiten wie bei den Flaschen. Die viel geringere Anzahl an Kisten erleichtert allerdings eine Übersicht über den Verbrauch. Zu Bruch gegangene Kisten werden, soweit möglich, unter Zuhilfenahme von Material von sehr stark beschädigten Kisten repariert. Bei dieser Tätigkeit bedeuten Aufschreibungen keine besondere Belastung. Die nicht mehr verwendbaren Kisten stellen den Verbrauch dar; zu Anschaffungswerten (Buchwerten) gehen sie in die Kostenrechnung ein.

Der durch die Kundschaft verursachte Verlust an Kisten ist ebenso wie bei den Flaschen durch Pfand abgedeckt. Wie dort kann seine Höhe auch hier nur geschätzt werden.

An Material für eigene Reparaturen und Instandhaltung werden vor allem Farben für die Tanks und für Faßreifen, Schimmelschutzmittel (z.B. Prevent) für die Wände, Dichtungen, Nägel und dgl. gebraucht. Die wertmäßige Bedeutung erlaubt auch hier die Gleichsetzung von Zugang und Verbrauch. Belege für die Erfassung des Materialverbrauches sind vor allem Eingangsrechnungen, laufende Aufschreibungen des Verbrauches und Aufzeichnungen über Befundrechnungen und dgl.

cc) Fremdleistungskosten der Kostengruppe 45

Auf das Kostenartenkonto 450 gelangen die Aufwendungen, die die Anlagen in gebrauchsfähigem Zustand halten, die also zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft erforderlich sind. Nicht hierher gehören die Aufwendungen für Großreparaturen und im Bau befindliche Anlagen, mit denen eine wesentliche Erhöhung des Wertes und der Lebensdauer der Anlagen verbunden ist. Diese Instandsetzungsaufwendungen sind zu aktivieren. Sie gehen über erhöhte Abschreibungsbeträge in die Kostenrechnung ein.

Im Vordergrund steht demnach hier die sachliche Abgrenzung der Aufwendungen für Fremdreparaturen, die Trennung in Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten. Sie wird am besten in der Weise vorgenommen, daß sich eine zeitliche Abgrenzung der Aufwendungen für Instandhaltung erübrigt. Mit anderen Worten: von den gesamten Reparaturaufwendungen werden die Aufwendungen abgegrenzt,

die dann als Instandhaltungskosten in die Kostenrechnung einer Periode Eingang finden können. In keinem Falle werden die Instandhaltungsaufwendungen aktiviert. Eine zeitliche Abgrenzung unter Einschaltung eines Aufwandsausgleichskontos (Klasse 2) kann in Ausnahmefällen auch bei jährlichen Abrechnungsperioden für besonders große Instandhaltungsaufwendungen notwendig werden. Dies bedeutet dann allerdings einen Durchbruch des für die sachliche Abgrenzung genannten Prinzips. Die Verbuchung der Instandhaltungskosten erfolgt laut Eingangsrechnung.

Die Erfassung der Kosten für Fremdstrom und -wasser bereitet keine Schwierigkeiten. Die Zusammenfassung der beiden Kostenarten läßt sich vertreten, denn obwohl die Winzergenossenschaften einen sehr hohen Wasserverbrauch haben, überwiegt die Kostenart Fremdstrom wertmäßig bei weitem. Die zeitliche Abgrenzung ist besonders für Fremdstrom unproblematisch, bei Wasser, bei dem die Rechnungsstellung für größere als monatliche Zeitabschnitte erfolgt, kann eine Aufteilung des Rechnungsbetrages und Zurechnung auf zwei Abrechnungsperioden notwendig werden. Sollte eine Winzergenossenschaft auch Gas verbrauchen, so wird der Verbrauch auch auf diesem Konto verbucht. Buchungsbelege sind Strom-, Wasser- und Gasrechnungen.

Die Kosten für Werkzeuge sind im Winzergenossenschaftswesen gering, da nur wenige und überdies geringwertige Werkzeuge - wie Hämmer, Zangen, Sägen, Schraubenzieher, Pinsel und dgl. - für eigene Reparaturen und für die Pflege des Faß- und Kistenmaterials Verwendung finden. Der Werkzeugverschleiß ist, begründet durch die Einfachheit der Werkzeuge, sehr gering. Die Ersatzbeschaffungen erfolgen sukzessive, so daß eine einigermaßen gleichmäßige Belastung der Kostenrechnung auch dann zu erreichen ist, wenn der jährliche Zukauf in voller Höhe den Kosten zugeschlagen wird. Auf dem Bilanzkonto "Betriebs- und Geschäftsausstattung" erscheint der durchschnittliche Werkzeugbestand zu Anschaffungskosten als Anlagevermögensteil. Abschreibung erübrigt sich, da die Wertminderung durch die Ersatzbeschaffung abgedeckt wird und über diese in die Kostenrechnung gelangt.

Neben den Werkzeugkosten erfaßt Konto 452 auch die Kosten für Kleingeräte. Letztere sind wertmäßig von viel wesentlicherer Be-

deutung als die Werkzeugkosten, denn die Winzergenossenschaft benötigt eine ganze Reihe von Kleingeräten, deren Anschaffungskosten und Verschleiß sehr viel höher sind, als die der Werkzeuge. An Kleingeräten finden Verwendung Mostwaagen, Refraktometer, Säurebestimmungsgeräte, Gäraufsätze, Weinmischgeräte, kleine Abstichpumpen, Schläuche und Gefäße, kleine Filtergeräte, Kohlensäuredosiergeräte, kleine Korkmaschinen, Schwefelgeräte, Laborgeräte u.a.m..

Zur Feststellung der Kosten für Kleingeräte ist die bei den Werkzeugen angewandte Abgrenzungsmethode, die Gleichsetzung von Zugang und Verbrauch, nicht befriedigend. Es empfiehlt sich vielmehr, die Kosten der Kleingeräte durch Abschreibung zu erfassen. Zu diesem Zweck wird der Bestand an Kleingeräten mittels Zuschreibung um den jährlichen Zukauf erhöht. Dann ermittelt man unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Lebensdauer eine jährliche Abschreibungsquote und verringert den Bestand um eben diese Quote. Gleichzeitig wird Konto 452 mit dieser Abschreibungsquote belastet.

Die Anwendung dieser Methode zur zeitlichen Abgrenzung ist besonders dann empfehlenswert, wenn die Zukäufe der verschiedenen Abrechnungsperioden starken Schwankungen unterliegen.

Auch die Werkzeugaufwendungen sollten in diesem Fall nach der zweiten Methode abgegrenzt werden. Dabei muß darauf hingewiesen werden, daß, vom Standpunkt der Kostenrechnung aus, ein Wechsel der Methode nur von einem Abrechnungszeitraum zum anderen, nicht jedoch während einer Rechnungsperiode, möglich ist.

Die Zurechnung der verwandten Geräte zu Kleingeräten einerseits und Großgeräten, Maschinen und maschinellen Anlagen andererseits macht keine besonderen Schwierigkeiten. Obwohl die Winzergenossenschaften meist nicht der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, ist der steuerrechtliche Begriff des geringwertigen Wirtschaftsgutes, also eines solchen, dessen Anschaffungs- (oder Herstell-) -kosten DM 600.- nicht übersteigen, doch bekannt und findet hier als Zurechnungskriterium Verwendung. Buchungsunterlagen für die Werkzeugkosten sind die Eingangsrechnungen, während für die Kleingerätekosten noch die Anlagenkartei zusätzlich heranzuziehen ist.

Bei den Untersuchungskosten ergeben sich keine besonderen Probleme. Sie fallen für chemische Weinuntersuchungen durch Weinbauinstitute und dgl. an. Keinesfalls dürfen eigene Untersuchungskosten hier und überhaupt verbucht werden, da diese zusammengesetzte Kostenart entweder verschiedene sachliche Abgrenzungen erforderlich machen oder sonst zu Doppelbuchungen führen würde¹⁾. Die Verbuchung der Untersuchungskosten erfolgt laut Rechnung des ausführenden Labors.

cd) Fremdleistungskosten der Kostengruppe 46

Die Reisekosten setzen sich zusammen aus Fahrtkosten und Tagelohnen für Vertreter, solchen für Geschäftsführer und evtl. Kellermeister und Fahrtkosten für Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder. Die Reisekostenabrechnung hat mindestens einmal, nämlich zum Ende der Abrechnungsperiode zu erfolgen, so daß eine zeitliche Abgrenzung entfällt. Sofern die Geschäftsreisen mit eigenen Fahrzeugen durchgeführt werden, erfährt das Konto "Reisekosten" keine Belastung mit Fahrtkosten. Für die Reisekosten stehen entweder Urbelege wie Fahrkarten, Hotelrechnungen und dgl. zur Verfügung oder eine Reisekostenabrechnung.

Sitzungskosten entstehen bei Vorstands- und Aufsichtsrats-sitzungen und bei der Generalversammlung durch die Bewirtung der Genossenschafter. Der verzehrte Wein der Genossenschaft wird zu den Herstellkosten bewertet; beim Wertansatz bleiben hier die Vertriebskosten außer Betracht. Die über den Jahresabschluß beschließende Generalversammlung fällt stets in die folgende Rechnungsperiode. Eine zeitliche Abgrenzung braucht nicht zu erfolgen, weil es keinen Unterschied macht, ob die Kostenrechnung mit den Sitzungskosten der in den Abrechnungszeitraum fallenden oder der folgenden Generalversammlung belastet wird. An Belegen für Sitzungskosten kommen selbsterstellte Aufschreibungen über Weinverzehr, Rechnungen über Saalmieten, fremde Bewirtung und dgl. in Frage.

1) Anders liegt der Fall bei großen Gebiets- oder Zentralgenossenschaften, die über ein umfangreiches Laboratorium verfügen, für das eine eigene Kostenstelle geführt wird.

Zur Gruppe der Rechts- und Beratungskosten gehören Prozeß- und Anwaltskosten, Buchprüfungs- und Aufarbeitungskosten, Kosten für Steuer- und Organisationsberatung, für Gutachten und Auskunftseinholung. Soweit diese Aufwendungen unregelmäßig anfallen, sind sie auf Aufwandsausgleichskonten der Klasse 2 zu verbuchen und von dort aus in gleichmäßigen Anteilen auf die in Frage kommenden Abrechnungsperioden zu verteilen.

In gleicher Weise erfolgt bei unregelmäßiger Prämienzahlung für Feuer-, Diebstahl-, Haftpflicht-, Personengarantie- und sonstige Versicherungen eine Bereinigung der Aufwendungen mit Hilfe von Aufwandsausgleichskonten. Der Verbuchung dienen Eingangsrechnungen und erstellte Unterbelege.

Die Aufwendungen für Zeitungen und Zeitschriften, für Büromaterial, Porti und Telefongebühren bedürfen in der Regel keiner Abgrenzung; sie gehen in voller Höhe in die Kostenrechnung der Periode ein, in der die dafür notwendigen Ausgaben getätigt werden. Buchungsunterlagen sind Quittungen und Rechnungen.

Zu den Werbe- und Repräsentationskosten der Winzergenossenschaft zählen die Kosten für Zeitungs-, Zeitschriften- und Fachbuchinserate, Drucksachenwerbung, für Stände auf Weinmärkten, für Festwagen bei Weinfesten und für Werbegeschenkartikel. Soweit zu Werbe- und Repräsentationszwecken Wein ausgeschenkt wird, gilt für die Bewertung das unter "Sitzungskosten" Gesagte. Schließlich gehört zu den Werbekosten noch der in den verschiedenen Verbandsbezirken von den Verbänden zum Zwecke der Gemeinschaftswerbung erhobene Werbepfennig. Als Bemessungsgrundlage dient die Zahl der umgesetzten Liter Wein pro Geschäftsjahr. Teilweise wurde nur ein halber Pfennig je Liter erhoben und auch dieser nicht regelmäßig in jedem Geschäftsjahr.

Die Höhe der Werbe- und Repräsentationsaufwendungen schwankt von Winzergenossenschaft zu Winzergenossenschaft und von Verbandsbezirk zu Verbandsbezirk recht erheblich. So beliefen sich im Geschäftsjahr 1955/56 die Werbekosten von sechs badischen Winzergenossenschaften durchschnittlich auf 1,5 % der Gesamtkosten, in Württemberg auf 0,9 %, in der Pfalz (fünf Genossen-

schaften) auf 1,4 % ¹⁾. Dabei hatte eine württembergische Winzergenossenschaft keine, eine badische Werbekosten in Höhe von 3,2 % der Gesamtkosten. Die vergleichsweise niedrigen Werbekosten der württembergischen Winzergenossenschaften rühren von der günstigeren Absatzlage in Württemberg her. Eine Erschwerung der Absatzbedingungen durch starke Herbst- und erhöhten Weinimport veranlaßte die Winzergenossenschaften in den letzten Jahren zu verstärkter Werbetätigkeit, so daß der Anteil der Werbekosten an den Gesamtkosten beträchtlich anwuchs. Eine zeitliche Abgrenzung kommt vorwiegend für die Aufwendungen für Werbeartikel und den Werbepfennig in Frage. Die Verbuchung erfolgt auf Grund von Rechnungen, selbsterstellten Belegen und für die Abgrenzung geschaffenen Unterbelegen.

Provisionen werden im Winzergenossenschaftswesen ausschließlich als Vergütung für die von Vertretern geleisteten Dienste bezahlt. Sie errechnen sich als Prozentsatz von den Umsätzen, die auf Grund der Tätigkeit der Vertreter erzielt wurden. Die Winzergenossenschaft ist gesetzlich verpflichtet ²⁾, die Provisionsabrechnungen monatlich vorzunehmen, wobei sich der Abrechnungszeitraum auf höchstens drei Monate erstrecken darf. Bei der Provisionsabrechnung zum Geschäftsjahresschluß können meist nicht alle für Geschäfte im alten Jahre anfallenden Provisionen berücksichtigt werden. Sie stellen aber Aufwendungen des alten Jahres dar und sind entsprechend zu buchen: Provisionskonto an passive Abgrenzung. In der Bilanz erscheinen solche antizipativen Posten unter (sonstigen) Verbindlichkeiten. Die Erfassung der Provisionskosten geschieht an Hand der Provisionsabrechnungen evtl. in Verbindung mit Unterbelegen.

Während die Eingangsfrachten als Teil des Einstandspreises der bezogenen Stoffe auf den entsprechenden Bestands- und Kostenkonten mit verbucht werden, finden die Kosten für Ausgangsfrachten, Rollgelder, Transportversicherungen usw., soweit sie von der Winzergenossenschaft getragen werden, Ausweis auf Kostenkonto

1) Eigene Erhebungen des Verfassers, die an Hand der von den Testgenossenschaften erstellten Kostenübersichten vorgenommen wurden.

2) Vgl. § 87c, I Handelsgesetzbuch, 46. Auflage, Stand vom 1. Mai 1958

468. Nur verauslagte Frachten und dgl., die den Kunden berechnet und von diesen also zurückerstattet werden, berühren die Kostenrechnung nicht. Sie werden direkt auf dem Kassenkonto in Klasse 1 verbucht.

Was die sachliche Abgrenzung angeht, so ist zu erwähnen, daß wie bei den Reisekosten auch hier nur Aufwendungen für Fremdleistungen berücksichtigt werden dürfen. Frachtkosten, die durch Transport mit eigenen Fahrzeugen entstehen, gelangen nicht auf Konto 468. Für die Ausgangsfrachten, Transportversicherungen usw. liegen als Buchungsunterlagen entsprechende Eingangsrechnungen vor.

Die Winzergenossenschaften verfügen zum größten Teil über eigene Grundstücke und Gebäude, so daß Miet- und Pachtzahlungen selten sind. Fallen im Einzelfall doch Miet- und Pachtaufwendungen an, so sind sie bei Voraus- oder Nachzahlung auf Aufwandsausgleichskonto zeitlich abzugrenzen. Zur Verbuchung stehen Quittungen, Zahlungsabschnitte und evtl. Unterbelege zur Verfügung.

ce) Fremdleistungskosten der Kostengruppe 47

An kalkulierbaren Steuern zahlen die Winzergenossenschaften im allgemeinen Umsatzsteuer, Grundsteuer und Kraftfahrzeugsteuer. Dazu kommen als nicht kalkulierbare Steuern die Kapitalertragsteuer und die Lastenausgleichsabgabe.

Bei der ersten Gruppe fehlen demnach an bedeutenden Steuerarten die Gewerbe- und Vermögensteuer, bei der zweiten die Körperschaftsteuer.

Von der Körperschaftsteuer sind die Winzergenossenschaften als landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaften gemäß § 31,2 KStDV befreit. Da die Bestimmungen der §§ 31-35 KStDV sinngemäß auch für die Gewerbesteuerpflicht der Genossenschaften gelten, sind die Winzergenossenschaften unter denselben Voraussetzungen gewerbesteuerfrei, unter denen sie körperschaftsteuerfrei sind¹⁾²⁾

1) Zülw-Henze-Schubert: "Die Besteuerung der Genossenschaften", 4. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1956, Seite 129, 130

2) § 3 Ziff. 8 GewStG entspricht dem § 31 KStDV

Das gleiche gilt hinsichtlich der Vermögensteuer (vgl. § 12 VStDV).

Die wertmäßig bedeutendste Steuer für die Winzergenossenschaft ist die Umsatzsteuer. Ihre zeitliche Abgrenzung ist wichtig, da die steuerpflichtigen Umsätze und die effektive Bezahlung der Steuer zeitlich auseinanderfallen. Bei jährlicher Betriebsabrechnung ist diese zeitliche Verschiebung jedoch nur für den ersten und letzten Monat der Abrechnungsperiode bedeutsam. Die Abgrenzung erfolgt in der Weise, daß von der Umsatzsteuergesamtsumme eines Geschäftsjahres die Umsatzsteuer, die im ersten Monat bezahlt wurde, abgezogen, die des ersten Monats des folgenden Geschäftsjahres hinzuaddiert wird. Nun unterscheidet sich allerdings die Umsatzsteuer, wie sie sich aus der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ergibt, von der Summe der monatlichen Umsatzsteuerzahlungen. Die in aller Regel geringe Abweichung wird verursacht einerseits durch Debitorenumbuchungen, nachträglich eingebuchte Rechnungen und dgl., andererseits durch steuerfreie oder beschränkt steuerpflichtige Umsätze bzw. Erlöse. Die laut Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu zahlende Umsatzsteuer steht der Kostenrechnung erst so spät zur Verfügung, daß der Differenzbetrag zur zeitlich abgegrenzten Umsatzsteuersumme erst in die Kostenrechnung der folgenden Abrechnungsperiode übernommen werden kann.

Steuergegenstand für die Grundsteuer ist der Grundbesitz der Winzergenossenschaft, also der Teil des gewerblichen Betriebsvermögens, der aus Grundstücken (und hier einschließlich Gebäuden) besteht. Die Entrichtung der Steuer erfolgt auf Grund eines von der Gemeinde festgesetzten Grundsteuerbescheides entweder vierteljährlich oder monatlich. Die zeitliche Abgrenzung ist unproblematisch.

Ebensowenig Schwierigkeiten macht die zeitliche Abgrenzung der jährlich zu bezahlenden Kraftfahrzeugsteuer.

Sonstige Beiträge an Dienststellen der öffentlichen Hand hat die Winzergenossenschaft in Form von Anliegerbeiträgen, Berufsschulbeiträgen u.ä. zu leisten.

Unter Gebühren sind solche für Straßenreinigung, Müllabfuhr,

Schornsteinfeger, Baupolizei, Technischer Überwachungsverein (TÜV) usw. zu verstehen.

Die Beiträge an die genossenschaftlichen Landesverbände und sonstige nichtöffentliche Körperschaften erfaßt Kostenkonto 479.

Soweit die verschiedenen Beiträge und Gebühren im voraus oder im nachhinein bezahlt werden, ist eine zeitliche Abgrenzung über Kontenklasse 2 erforderlich.

Für die Kosten an Steuern und Gebühren liegen als Buchungsunterlagen Steuerbescheide, Gebührenrechnungen, Zahlungsabschnitte und dgl. vor, auch Unterbelege können in Frage kommen.

cf) Kalkulatorische Kosten

"Die kalkulatorischen Abschreibungen sind besonders in kapitalintensiven Betrieben von größter Wichtigkeit" ¹⁾. Darauf, daß die Winzergenossenschaften als solche anzusprechen sind, wurde in der Einleitung ²⁾ hingewiesen.

Die kalkulatorischen Abschreibungen treten in der Kostenrechnung an die Stelle der bilanziellen Abschreibungen. Letztere eignen sich deshalb nicht für die Kostenrechnung, weil sie keine Leistungsabschreibungen vom betriebsnotwendigen Anlagevermögen, also nicht Ausdruck des betriebsbedingten, normalen Werteverzehrs sind. Ihnen fehlt demnach der Kostencharakter. Aus dieser negativen Definition der bilanziellen Abschreibungen erhellt das Wesen der kalkulatorischen.

Die größenmäßigen Unterschiede zwischen kalkulatorischen und bilanziellen Abschreibungen sind im Winzergenossenschaftswesen weniger auf die verschiedenen Bezugsbasen (betriebsnotwendiges Anlagevermögen und gesamtes Anlagevermögen), mehr auf den Inhalt (technische Wertminderung), am meisten aber auf den verschiedenen Charakter als Leistungs- und Zeitabschreibung zurückzuführen. Das rührt daher, daß die kalkulatorischen Abschreibungen die starken Schwankungen in der Kapazitätsausla-

1) Schnettler, A.: "Das Rechnungswesen industrieller Betriebe", 4. Auflage, Wolfenbüttel 1949, Seite 167

2) Vgl. Seite 10

stung widerspiegeln, während die normalen bilanziellen Abschreibungen davon nicht berührt werden, also Fixcharakter tragen.

Die Unterscheidung in kalkulatorische und bilanzielle Abschreibungen ist bisher im Winzergenossenschaftswesen nicht gemacht worden. Sofern die Preisermittlung überhaupt auf Grund der Aufwendungen (echte Kosten wurden nicht ermittelt!) erfolgte, wurden die geplanten bilanziellen Abschreibungen zugrunde gelegt. Dabei zeigte sich dann in Geschäftsjahren mit geringer Kapazitätsauslastung, daß der Preis so hoch wurde, daß man gezwungen war, die Abschreibungen zu kürzen. Dadurch gelang es fast immer, einen Verlustausweis zu verhindern. Allerdings halfen hierbei auch noch Manipulationen hinsichtlich der Bewertung des von den Genossenschaftlern angelieferten Rohstoffes.

Eine sinnvolle Preisberechnung auf Grund der Selbstkosten ist nur möglich, wenn man von den bilanziellen Abschreibungen abräckt und leistungsabhängige kalkulatorische Abschreibungen in die Kalkulation einsetzt, leistungsabhängige Abschreibungen aber nur insoweit, als die technische Wertminderung der Anlagen tatsächlich von der Leistungserstellung abhängt. Der Umstand, daß ein Teil des Anlagevermögens unabhängig vom Umfang der Produktion, der andere Teil davon abhängig an Wert verliert, legt eine Zweiteilung der kalkulatorischen Abschreibungen in feste und bewegliche ¹⁾ nahe. Um Mißverständnisse zu vermeiden, sei klar gestellt, daß hier nicht an die Spaltung der Abschreibung eines und desselben Anlagegegenstandes gedacht ist, wie sie Mellerowicz diskutiert ²⁾.

In der Winzergenossenschaft kommen als Posten des Anlagevermögens für die feste Abschreibung Gebäude und die Büroeinrichtung in Betracht. Die übrigen Anlagegüter nützen sich mit Ausnahme der Holzfaßgebände direkt proportional dem Produktionsumfang bzw. der Kapazitätsauslastung ab, so daß für sie die bewegliche Abschreibung anzuwenden ist. Die Holzfässer nehmen insofern eine Sonderstellung ein, als ihr Verschleiß um so größer ist, je weniger sie im Produktionsprozeß genutzt werden. Das Wissen um

1) Henzel, F.: "Die Kostenrechnung", 2. Auflage, Stuttgart 1950, Seite 49

2) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 267

diese Tatsache veranlaßt den Kellermeister, die Holzfässer bevorzugt zur Nutzung heranzuziehen. Solche Handlungsweise wird durch die weitverbreitete Meinung unterstützt, die Weine bauten sich in Holzgebinden besser aus als in Stahl- oder Betontanks. Sofern die Holzfaßkapazität prinzipiell voll ausgelastet ist, kann selbstverständlich fest abgeschrieben werden.

Über die Frage, ob die kalkulatorischen Abschreibungen vom Anschaffungswert oder dem Wiederbeschaffungswert auszugehen haben, sind sich die betriebswirtschaftlichen Autoren nicht einig. Henzel weist mit Recht darauf hin ¹⁾, daß der Anschaffungswert als ein Vergangenheitswert den wirtschaftlichen Notwendigkeiten zwar nicht gerecht werden kann, daß er sich aber trotzdem deshalb zur Verwendung empfiehlt, weil er auf Grund von Belegen fest gegeben ist, während der Wiederbeschaffungswert "eine sehr umstrittene Größe darstellt". Man muß sich allerdings - das betont auch Henzel - der Konsequenzen aus der Verwendung des Anschaffungswertes bewußt sein. So kann die Preisentwicklung am Investitionsgütermarkt entweder eine höhere Abschreibungsquote, einen kürzeren Abschreibungszeitraum oder einen entsprechenden Ansatz kalkulatorischer Wagnisse erforderlich machen.

Nun zur Bemessung der kalkulatorischen Abschreibungen. Ausgangsbasis sind die Anschaffungswerte betriebsnotwendiger Anlagen, also solcher Anlagegüter, die ständig dem Betriebszweck dienen oder Reserveanlagen darstellen. Bei den Winzergenossenschaften deckt sich in den meisten Fällen das betriebsnotwendige mit dem gesamten Anlagevermögen. Andernfalls sind stillgelegte Anlagen und dgl. bei der Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen außer Ansatz zu lassen.

Für die Höhe des Abschreibungssatzes bildet die Schätzung der technischen Lebensdauer die Grundlage. Bei den Anlagen mit fester Abschreibung wird - ex definitione - unabhängig von der Kapazitätsauslastung linear abgeschrieben, so daß für jedes Geschäftsjahr die gleichen Abschreibungskosten wirksam werden. Für die bewegliche Abschreibung ist die Wahl einer Maßgröße notwendig, die die Veränderungen der wertmindernden Inanspruch-

1) Henzel, F.: a.a.O., Seite 46

nahme der Anlagen möglichst genau wiedergibt ¹⁾. Als solche bietet sich in der Winzergenossenschaft die je Kostenstelle be- oder verarbeitete Menge Wein an. Zur Bestimmung des je Maßgrößeneinheit abzuschreibenden Betrages wird geschätzt, wieviel Einheiten, d.h. hier Liter, während der technischen Lebensdauer jedes Anlagegutes be- oder verarbeitet werden können.

Beispiel:

Anschaffungswert	DM 6 000.--
Geschätzte Verarbeitungsmenge während der Lebensdauer Liter	1 500 000
Abschreibungsbetrag je Liter	DM -.004

	Verarbeitungsmenge Liter	Abschreibung DM
1. Jahr	400 000	1 600.-
2. "	210 000	840.-
3. "	320 000	1 280.-
4. "	190 000	760.-
5. "	380 000	1 520.-
Summe	1 500 000	6 000.-

Bei nicht voller Auslastung der Holzfaßkapazität wird ebenfalls bewegliche Abschreibung angewandt. Hier läßt sich weder die Verarbeitungsmenge während der Lebensdauer noch die Lebensdauer selbst vorausschätzen. Schätzen läßt sich nur die Lebensdauer bei Volllauslastung.

Eine bedeutende Frage ist nun die, wie groß der Verschleiß im Falle der Nichtnutzung ist. Angenommen, der Verschleiß und der diesem entsprechende Abschreibungsbetrag seien doppelt so hoch wie bei Nutzung und die Lebensdauer bei Volllauslastung sei 20 Jahre. Man kann übrigens - das zeigt die Praxis - von der Voraussetzung ausgehen, daß ein Faß entweder ganz gefüllt wird oder leer steht.

Die Abschreibung eines Holzfasses mit einer Kapazität von 10 000 Litern wird dann wie folgt vorgenommen:

1) Ähnlich Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 267

	Bearbeitungsmenge Liter	Abschreibung
1. Jahr	10 000	1/20
2. "	-	2/20
3. "	-	2/20
4. "	10 000	1/20
5. "	10 000	1/20
6. "	10 000	1/20
7. "	-	2/20
8. "	-	2/20
9. "	-	2/20
10. "	-	2/20
11. "	10 000	1/20
12. "	-	2/20
13. "	10 000	1/20
		20/20

Bei einem Anschaffungswert von DM 4 000.- werden im 1., 4., 5., 6., 11. und 13. Jahr DM 200.- abgeschrieben, in den übrigen Jahren je DM 400.-. Das ergibt für die Jahre der Nutzung einen Abschreibungsbetrag von DM -.02 je Liter Wein, zu welchem noch ein Abschreibungsanteil von nicht genutzten Gebinden hinzukommen kann. Je weniger das Holzfaß genutzt wird, um so schneller muß es abgeschrieben werden, im vorliegenden Falle schon nach 13 Jahren. Auf diese Zeitspanne hat sich die Lebensdauer durch die geringe Auslastung verringert.

Eine Übersicht über die kalkulatorische Abschreibung der Anlagegüter ebenso wie über ihre bilanzielle Abschreibung gibt die Anlagenkartei bzw. ihre einzelnen Inventarkarten. Letztere müssen, um diesen Zweck zu erfüllen, entsprechend ausgestaltet sein. Es empfiehlt sich die Verwendung von Musterformularen, etwa für die Maschinen die AWF-Maschinenkostenkarte. Die Inventarkarten für die übrigen Anlagegegenstände sind sinngemäß zu gestalten.

Die jährlichen Abschreibungsbeträge der einzelnen Positionen des Anlagevermögens werden addiert und als Kostenart "kalkulatorische Abschreibung" in die Kostenartenrechnung aufgenommen.

"Die Technik der Verbuchung entspricht dem rechnerischen Charakter dieser Kostenart" ¹⁾: Die kalkulatorischen Abschreibungen werden je zwischen einem Konto der Klasse 4 und Klasse 2

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 262

verrechnet - 490 an 290. Dadurch erscheint die kalkulatorische Abschreibung auf beiden Seiten des Ergebniskontos und wird somit erfolgsunwirksam.

Das Problem der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung tritt nicht auf, da die kalkulatorischen Abschreibungen selbständig ermittelt werden.

Daß das in einer Winzergenossenschaft zur Produktion notwendige Kapital verzinst werden muß, bedarf keiner weiteren Erörterungen. Wohl aber sind solche angebracht über die Frage, auf welche rechnungstechnische Art und Weise die Zinsen für Eigen- und Fremdkapital bei der Preisberechnung in Ansatz zu bringen sind.

Im Winzergenossenschaftswesen wurde bislang so verfahren, daß nur die Fremdkapitalzinsen als Aufwendungen bzw. Kosten zur Verrechnung gelangten, während man sich über die Verzinsung des Eigenkapitals, d.h. des im Genossenschaftsbetrieb investierten, den Genossenschaftlern gehörenden Kapitals, keine Gedanken machte. Damit ist nicht gesagt, daß eine Verzinsung des Eigenkapitals unterblieb, nur wurde sie nicht als solche ausdrücklich bezeichnet. Der Eigenkapitalzins steckte in der Differenz zwischen Aufwendungen und Erlösen und kam als Teil des Auszahlungspreises an die Genossenschafter zur Ausschüttung. Wie groß dieser Teil war, bzw. ob überhaupt der Markt über die Preise bzw. Erlöse die Eigenkapitalzinsen vergütete, unterlag nicht der Beobachtung.

Diese unterschiedliche Behandlung der Eigen- und Fremdkapitalzinsen ist vom Standpunkt der Kostenrechnung aus nicht gerechtfertigt. Die Folge ist nämlich, daß "sie die Kostenhöhe der Produktion von der Art der Finanzierung abhängig macht, anstatt von den eingesetzten Kapitalgütern" ¹⁾. Auch die Berücksichtigung der Eigenkapitalverzinsung durch einen entsprechend höheren Gewinnaufschlag stellt keine den Kostenrechner befriedigende Lösung dar. Diese Fragen, die den Charakter der kalkulatorischen Zinsen zum Gegenstand haben, sind in der Betriebswirtschaftslehre sehr umstritten. Das kommt auch in den ver-

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 374

schiedenen Kostenrechnungs- und Kalkulationsrichtlinien zum Ausdruck, die je nach Zwecksetzung den Kostencharakter der kalkulatorischen Zinsen bejahen oder ablehnen ¹⁾.

Für die Erfassung des kalkulatorischen Zinses ist die Feststellung des betriebsnotwendigen Kapitals erforderlich. Letzteres besteht (nach dem KRRMe ²⁾) aus dem betriebsnotwendigen Vermögen, vermindert um das Abzugskapital.

Bei der Ermittlung des betriebsnotwendigen Vermögens wird das Anlagevermögen zu Anschaffungspreisen abzüglich inzwischen erfolgter kalkulatorischer Abschreibungen angesetzt, d.h. zu Restwerten. Das Umlaufvermögen errechnet sich als Summe seiner zu Jahresdurchschnittswerten angesetzten Teile, wie Kasse, Bank, Postscheck, Forderungen, Warenbestände und dgl.. Dabei ist entweder der Durchschnitt der Summe aus 13 Monatsbeständen: 1.9., 30.9., 31.10. - 31.8. zu bilden oder Geschäftsjahresanfangs- plus -endbestand durch zwei zu teilen. Der erste Weg ist wegen der größeren Genauigkeit vorzuziehen.

Das Abzugskapital setzt sich aus zinsfrei der Genossenschaft überlassenen Fremdkapitalien zusammen, wie Lieferantenschulden, Anzahlungen von Kunden und zinsfreien Darlehen ³⁾.

Das betriebsnotwendige Kapital ergibt, mit dem üblichen Zinssatz für langfristige, risikolose Anleihen ⁴⁾ multipliziert, die kalkulatorischen Zinsen.

Etwaige Zinserträge aus betriebsnotwendigen Vermögensteilen (z.B. betriebsnotwendigen Beteiligungen) werden den kalkulatorischen Zinsen gutgebracht, und zwar entweder durch Gutschrift auf dem Kostenartenkonto oder über Kapitalisierung und Abzug des Kapitalwertes vom betriebsnotwendigen Vermögen ⁵⁾.

Für die Verbuchung und Abgrenzung gilt das gleiche wie für die kalkulatorischen Abschreibungen.

1) Vgl. Schnettler, A.: a.a.O., Seite 178, 179

2) Vgl. ebenda, Seite 180

3) Henzel, F.: a.a.O., Seite 63, 64

4) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 275

5) Lehmann, B.: "Die Praxis der Kostenrechnung", Stuttgart 1949, Seite 94

Die Wagnisse teilen sich ein in das allgemeine Unternehmerwagnis, das im Gewinn seine Deckung findet, und spezielle Wagnisse, wie Anlagewagnis, Beständewagnis, Gewährleistungswagnis, Vertriebswagnis und dgl.. Die speziellen Wagnisse "werden in den einzelnen Rechnungsabschnitten durch kalkulatorische Wagnisbeträge gleichmäßig berücksichtigt" ¹⁾, soweit sie nicht durch Fremdversicherungen abgedeckt sind. Auch eine direkte Verbuchung der effektiv entstandenen Wagnisverluste als Kosten ist denkbar, doch verbietet sie sich oft wegen des zufallsbedingten und unregelmäßigen Anfalls der Verluste ²⁾. Trotzdem kann diese Methode für kleine Winzergenossenschaften dann zur Anwendung kommen, wenn die Wagnisverluste nicht überdurchschnittlich hoch sind. Sonst hat eine Verteilung auf mehrere Perioden zu erfolgen.

"Voraussetzung für die Berücksichtigung kalkulatorischer Wagnisse in der Kostenrechnung" bei mittleren und großen Winzergenossenschaften "ist eine sorgfältige Erfassung der eingetretenen Wagnisverluste in der Buchhaltung" ³⁾ (Kontengruppe 20). Die ausgewiesenen Wagnisverluste werden um die Wagnisgewinne gekürzt und dann zu den Herstellkosten ins Verhältnis gesetzt. Der aus einigen Jahren als Durchschnittswert errechnete Prozentsatz dient dann zur Bemessung der kalkulatorischen Wagnisse.

Kalkulatorische Mieten werden nicht in Ansatz gebracht. Das ist deshalb gerechtfertigt, weil die entsprechenden Kosten zum Teil in den kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen enthalten sind, die sich ebenso wie die übrigen zu den Mietkosten zählenden Kosten in der Kostenstelle Grundstücke und Gebäude niederschlagen. Die Kostensumme der genannten Kostenstelle entspricht also der zusammengesetzten Kostenart Miete, einer Miete, die auf Basis der Kosten (Kostenmiete) errechnet wird.

Für die kalkulatorische Miete wären Werte anzusetzen, die einem angemessenen, durchschnittlich üblichen Mietsatz für gleichartige fremde Räume entsprechen. Diese Marktwertmiete nähert sich aber

1) Aus den KRRMe zitiert nach Schnettler, A.: a.a.O., Seite 191

2) Vgl. Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 281

3) Lehmann, B.: a.a.O., Seite 102

heute allgemein, soweit es sich um Geschäftsraummieten handelt, den Kostenmieten.

Bezüglich Verbuchung und Abgrenzung gilt für alle kalkulatorischen Kosten dasselbe ¹⁾.

Belege zur Verbuchung der kalkulatorischen Kosten entstehen bei der Errechnung dieser Kosten.

II. Die Kostenstellenrechnung

1. Allgemeines

An die Kostenartenrechnung schließt sich die Kostenstellenrechnung an. Zu ihrer Durchführung wird der Betrieb in unselbständig abrechnende Untereinheiten, die Kostenstellen, zerlegt ²⁾. "Die Kostenstellen dienen dazu, die Kosten am Orte ihrer Entstehung zu erfassen ..." ^{3) 4)}. Das ist aus kalkulatorischen Gründen dann notwendig, wenn die Kostenstellen

- "a) von den Kostenträgern bei der Produktion ungleich in Anspruch genommen werden,
- b) wenn Zwischenerzeugnisse anfallen oder
- c) einzelne Kostenstellen selbständige Leistungen vollbringen" ⁵⁾.

Weiter empfiehlt sich die Kostenstellenrechnung zum Zwecke der Betriebskontrolle und zwar besonders dann, wenn die Kostenstellen gleichzeitig Verantwortungsbereiche darstellen ⁶⁾.

Schließlich erlangen Kostenstellen vielfach als Planungsbereiche Bedeutung.

Die Kostenstellenrechnung ist für alle Betriebe zur Betriebskontrolle, d.h. zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit und des Erfolgsbeitrages unentbehrlich. "Ohne Kostenstellenrechnung wäre

1) Vgl. Seite 100 f.

2) Vgl. Kosiol, E.: a.a.O., Seite 255

3) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 337

4) Vgl. auch "Allgemeine Kostenrechnungsgrundsätze" III, E, 2, a

5) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 337

6) Vgl. Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 349

beispielsweise eine Kostenkompensation (Kostenerhöhung an einer, Kostensenkung an einer anderen Stelle) gar nicht feststellbar" ¹⁾. Anders steht es bezüglich der kalkulatorischen Aufgaben der Kostenstellenrechnung. Während Betriebe mit Zuschlagskalkulation zur Verrechnung der Gemeinkosten unbedingt die Kostenstellenrechnung benötigen, kommen Betriebe mit reiner Divisionskalkulation ohne sie aus. Über die Notwendigkeit der Kostenstellenrechnung zu verrechnungstechnischen Zwecken bei Betrieben mit mehrstufiger Divisionskalkulation führt Kosiol folgendes aus:

"Die Bildung von Kostenstellen wird ferner notwendig, wenn schwankende Vorräte an Zwischenerzeugnissen anfallen, die mit unterschiedlichen Kosten belastet sind, und daher stufenweise abgerechnet werden müssen. Dies gilt insbesondere für die mehrstufige Divisionsrechnung und die Sortenrechnung" ^{2) 3)}.

Somit sind die Kostenstellen bzw. ist die Kostenstellenrechnung nicht nur bei der Zuschlags- sondern auch bei der mehrstufigen Divisionskalkulation ein rechnungstechnisches Mittel zur Darstellung der von bestimmten Teilleistungen verursachten Kosten.

"Die Aufteilung des Betriebes in Kostenstellen wird von den Kalkulationsbedürfnissen, der Produktionseigenart (Auflösung der Hauptleistung in einheitliche Teilleistungen) und der Betriebsorganisation beeinflusst" ⁴⁾. Bezüglich des Ausmaßes der Aufteilung ist zu beachten, "daß sowohl leichte Übersicht und Kontrollfähigkeit als auch die Wirtschaftlichkeit der Rechnungsführung gewahrt sind" ⁵⁾. "Jede zusätzliche Kostenstelle bedeutet zusätzliche Verwaltungsarbeit und gerade der Kostenrechner muß sich immer wieder fragen, ob die zu erwartende Verwaltungsarbeit ... durch den Erkenntniswert gerechtfertigt wird" ⁶⁾.

1) Schnettler, A.: a.a.O., Seite 148

2) Kosiol, E.: a.a.O., Seite 269

3) Vgl. auch Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 348

4) Seischab, H.: "Kalkulation und Preispolitik", Leipzig 1944, Seite 90

5) Schmitt, F.A. und Schmitt, F.: "Das Kalkulationsuniversum", Berlin-Bielefeld/München 1951, Seite 53

6) Gau, E.: "Betriebsabrechnung von Industrie-Unternehmen", Stuttgart 1957, Seite 39

Für die Art und Weise der Kostenstellengliederung sind die Zwecke bedeutsam, die man der Kostenrechnung zuweist ¹⁾. Soll die Kostenstellenrechnung vorwiegend der Betriebskontrolle dienen, so werden die Kostenstellen in der Weise abgegrenzt, daß sie sich mit Verantwortungsbereichen decken. Dort, wo die Unterstützung der Preiskalkulation im Vordergrund steht, erfolgt die Kostenstellenbildung gemäß dem ursprünglichen Charakter der Kostenstellen, nämlich nach einer örtlichen Abgegrenztheit.

Unter dem Gesichtspunkt der Abrechnungstechnik werden die Kostenstellen in Haupt- und Hilfskostenstellen eingeteilt ²⁾. Erstere stellen kalkulatorisch selbständige Kostenstellen dar; ihre Kosten finden in Kalkulationen direkt Berücksichtigung. "Die Kosten der Hilfskostenstellen werden in Kalkulationen nur indirekt, d.h. über die Kosten der Hauptkostenstellen mit verrechnet. Deshalb sind die Hilfskostenstellen als kalkulatorisch unselbständige Kostenstellen zu bezeichnen" ³⁾.

2. Die Einteilung einer Winzergenossenschaft in Kostenstellen

Im Winzergenossenschaftswesen haben sowohl die kleinen wie die großen Verwertungsbetriebe ⁴⁾ den gleichen Tätigkeitsbereich. Unabhängig von der Betriebsgröße erfüllen die Winzergenossenschaften alle Funktionen von der Kelterung bis zum Vertrieb des ausgebauten, abgefüllten Weines. Das Ausmaß der Kostenstellenbildung unterscheidet sich trotz dieser Gleichheit der Funktionen, denn Unterschiede der Betriebsgröße bedingen Unterschiede in den Kalkulationsbedürfnissen, den Produktionseigenarten und der Betriebsorganisation.

Eine Winzergenossenschaft mittlerer Größe ⁵⁾ kann sich durchaus

1) Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 352

2) Weniger üblich sind die Termini "End- und Vorkostenstelle" (Kosiol)

3) Norden, H.: a.a.O., Seite 35

4) Vgl. Seite 8

5) Sofern nicht ausdrücklich anderes erwähnt ist, beziehen sich die folgenden Ausführungen stets auf Winzergenossenschaften mittlerer Größe. Dabei ist gedacht an Betriebe mit einer Lagerkapazität von ca. 6 000 - 8 000 hl

mit wenigen Kostenstellen begnügen, die zudem überwiegend als Hauptkostenstellen geführt werden. Es wurde schon darauf hingewiesen, daß Wirtschaftlichkeitserwägungen bei der Entscheidung über die Gliederung bzw. die Zahl der Kostenstellen eine wichtige Rolle spielen. Außerdem ist noch in Betracht zu ziehen, daß bei den Winzergenossenschaften kleiner und mittlerer Größe die fachliche Qualifikation der Verwaltungsangestellten eine möglichst einfache Kostenstellenrechnung angezeigt erscheinen läßt.

Die Gesamtaufgabe einer Betriebswirtschaft bedingt eine Fülle von Arbeitstätigkeiten, die sich in wichtigen Hauptgruppen zusammenfassen lassen ¹⁾. "Diese Tätigkeitsbereiche dienen zugleich als oberster Einteilungsgrundsatz im allgemeinen Ausbau der Kostenrechnung" ²⁾, so daß sich die zu bildenden Kostenstellen mit diesen Bereichen decken oder doch Teile von ihnen darstellen.

An solchen Tätigkeitsbereichen lassen sich bei der Winzergenossenschaft im wesentlichen drei unterscheiden: Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebsbereich.

Während Verwaltungs- und Vertriebsbereich ohne weitere Aufspaltung Kostenstellen bilden können, ist eine Aufspaltung des Fertigungsbereiches notwendig, weil sich dieser wiederum aus Tätigkeitsbereichen zusammensetzt, die in sich als einheitliche Produktionsabteilungen anzusehen sind. Diese sind im Fertigungsprozeß zeitlich nacheinandergeschaltet und haben unterschiedlich große Mengen zu ver- bzw. bearbeiten, da der Wein nach jeder der Ver- bzw. Bearbeitungsstufen, also in verschiedenen Stadien der Konsumreife, zum Absatz (bzw. zur Weitergabe an eine Genossenschaft höherer Ordnung) gelangen kann. Außerdem setzen sich die Bestände am Bilanzstichtag aus Weinen zusammen, die alle drei Stufen oder nur zwei durchlaufen haben. Damit ist der Kostenstellencharakter dieser Bereiche oder Stufen hinlänglich begründet, es handelt sich um die Kostenstellen "Kelterei", "Ausbau- und Lagerkeller" und "Flaschenabfüllung".

1) Vgl. Kosiol, E.: a.a.O., Seite 252

2) Vgl. Ebenda

Außer den den drei Tätigkeitsbereichen Fertigung, Verwaltung und Vertrieb entsprechenden Kostenstellen, die durchweg den Charakter von Hauptkostenstellen haben, ist es zweckmäßig, noch Hilfskostenstellen zu führen. Solche "sind stets zu bilden, wo eigene Leistungen erstellt und die Kosten dieser innerbetrieblichen Leistungen ermittelt werden sollen, z.B. die Benützung eigener Grundstücke, Gebäude, eigener Wasserversorgung oder eigener Stromerzeugung" ¹⁾, eigener Fuhrparkeinrichtungen und dgl.. Mehr als zwei Hilfskostenstellen dürfte die Winzergenossenschaft im allgemeinen nicht benötigen, nämlich die für Grundstücke/Gebäude und für den Fuhrpark.

Schließlich kann sich für solche Winzergenossenschaften, die verschiedene Sammelstellen für das Traubengut unterhalten, bzw. für Genossenschaftszentralen, die Führung einer Kostenstelle "Beschaffung" empfehlen, der dann aber lediglich die Kosten für die Beschaffung des Rohmaterials zuzurechnen sind.

In seltenen Fällen sind an die Winzergenossenschaften Nebenbetriebe angegliedert, wie Gastwirtschaften, Rebmuttergärten und eigene (Versuchs-) Weinberge. Die Tendenz, solche Nebenbetriebe aufzulösen oder rechtlich zu verselbständigen, zeigt sich in den letzten Jahren deutlich. Sie werden zur Erfüllung der Aufgaben der Genossenschaft nicht gebraucht, stellen also eine unnötige Belastung für die Winzergenossenschaft dar. Sehr bedeutsam aber ist, daß sie die Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuerfreiheit der Winzergenossenschaft aufheben.

Solche Nebenbetriebe erscheinen als Nebenkostenstellen, die nach der Vertriebskostenstelle in den Kostenstellenplan bzw. in den Betriebsabrechnungsbogen einzufügen sind.

a) Die Hilfskostenstellen

Durch die Bildung von Hilfskostenstellen wird die Zahl der Kostenarten, die als Stelleneinzelkosten verrechnet sind, erhöht. Die Zurechnung der Kostenarten auf Stellen wird damit genauer, da sich eine indirekte Verteilung mittels Schlüssel auf

1) Vgl. Kosiol, E.: a.a.O., Seite 273

die Hauptkostenstellen teilweise vermeiden läßt. Die Hilfskostenstellen erbringen Leistungen für alle oder für einen Teil der übrigen Hilfskostenstellen und der Hauptkostenstellen.

aa) Hilfskostenstelle Grundstücke und Gebäude

Diese Hilfskostenstelle ist eine allgemeine Hilfskostenstelle, d.h. eine solche, die Leistungen für alle anderen Kostenstellen erbringt. Diese Leistung besteht in der Zurverfügungstellung von Flächen und Räumlichkeiten.

ab) Hilfskostenstelle Fuhrpark

Im Gegensatz zur Hilfskostenstelle Grundstücke und Gebäude handelt es sich hier nicht um eine allgemeine Hilfskostenstelle, da die Umlage ihrer Kosten nicht auf alle ihr nachgelagerten Kostenstellen erfolgt ¹⁾, sondern nur auf die Verwaltungs- und Vertriebskostenstelle. Das gilt für kleine und mittlere Winzergenossenschaften, bei denen der Fuhrpark in aller Regel keine Leistungen für die Fertigungskostenstellen oder sonstige Stellen erbringt. Aber auch bei großen Genossenschaften und solchen höherer Ordnung ²⁾ kommen die Kraftfahrzeuge kaum für die Fertigungsstellen zum Einsatz, jedoch bei letzteren vielfach zur Rohmaterialbeschaffung, so daß die Fuhrparkkosten zusätzlich auf eine dann zu bildende Kostenstelle Beschaffung umzulegen sind.

Die Einrichtung der Hilfskostenstelle Fuhrpark ist möglich, da die Umlage ihrer Kosten auf mindestens zwei Hauptkostenstellen erfolgt. Bei kleinen Genossenschaften wird es sich in den meisten Fällen als zweckmäßiger erweisen, keine Hilfskostenstelle Fuhrpark sondern eine entsprechende zusammengesetzte Kostenart zu bilden und diese auf Verwaltung und Vertrieb aufzuschlüsseln. Die Aufschlüsselung der zusammengesetzten Kostenart führt zu genaueren Ergebnissen als die Umlage der Hilfskostenstelle.

1) Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 358

2) Vgl. Einleitung III, 1 b), Seite 9

b) Die Hauptkostenstellen

Hauptkostenstellen sind solche, die ihre Kosten unmittelbar auf die Erzeugnisse verrechnen. "Sie bilden den Abschluß des Kostenumlageverfahrens der Stellenrechnung" ¹⁾.

ba) Hauptkostenstelle Kelterei

In der Hauptkostenstelle Kelterei als erster Produktionsstufe erfolgt die Verarbeitung der Trauben zu Keltermost. Er stellt normalerweise ein Zwischenprodukt dar, wird aber auch als Endprodukt an den Markt oder an Genossenschaften höherer Ordnung geliefert, wenn günstige Preise am Markt erzielt werden können, wenn die Kapazität der Genossenschaft zum eigenen Ausbau nicht ausreicht oder wenn es darum geht, die Beziehungen zur Zentralgenossenschaft zu pflegen ²⁾.

Die Kosten der Kelterei sind auf die Gesamtmenge des gewonnenen Keltermostes zu verrechnen. Dabei muß man sich im klaren darüber sein, daß die zum Kelterprozeß rechnende Rotweinformaischevergärung ³⁾ für den Rotwein etwas höhere Kelterkosten als für den Weißwein bedingt. Es bestünde die Möglichkeit, durch Einführung von Äquivalenzziffern diesem Umstand Rechnung zu tragen. Davon wird bewußt Abstand genommen, da nur im Kelterbereich diese Kostendifferenzen zwischen Weiß- und Rotweinen auftreten und ihre Beachtung sich auf die Kostenrechnung und Kalkulation so belastend auswirken würde, daß der Nutzen einer genaueren Rechnung zumindest sehr fraglich ist.

1) Kosiol, E.: "Kostenrechnung" in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1958, Spalte 3441

2) Die genossenschaftlichen Beziehungen zwischen Winzergenossenschaft und Zentralgenossenschaft veranlassen erstere auch bei nicht voll ausgenutzter Kapazität, der Zentrale Moste zu liefern, damit die Zentrale eine gewisse Ausnutzung ihrer Kapazität erreicht und ihr Sortiment gleichbleibt. Die Erfahrung zeigt, daß sich die Zentrale in mengenmäßig guten Weinjahren, wenn die Kapazität der einzelnen Winzergenossenschaften nicht mehr ausreicht, an diese Hilfeleistung erinnert.

3) Vgl. Einleitung III, 2, cb

bb) Hauptkostenstelle Ausbau- und Lagerkeller

Die zweite Produktionsstufe übernimmt den Ausbau des Keltermostes zu Wein. Auch ihre Leistung, der ausgebaute, gelagerte Wein, kann sowohl Zwischen- wie auch Enderzeugnis sein, je nachdem, ob eine Abfüllung in Flaschen vorgenommen oder der Wein offen verkauft wird. Die Entscheidung darüber hängt ab von der technischen Ausrüstung und der Größe der Winzergenossenschaft und von den Absatzmöglichkeiten.

Die Gesamtkosten der Stelle Ausbau- und Lagerkeller belasten die Menge des ausgebauten Weines. Diese Gesamtmenge setzt sich zusammen aus Weinen des betreffenden Rechnungsjahres und Weinen älterer Jahrgänge. Eine gleichmäßige Verteilung der Kosten auf die Gesamtmenge würde dem neuen Wein zu geringe, dem Wein älterer Jahrgänge zu hohe Kosten zuordnen, da der letztere lediglich Lagerungskosten verursacht. Diese Kosten der Lagerung rekrutieren sich im wesentlichen aus Abschreibungen, Zins- und Wagniskosten. Da sie für den neuen Jahrgang in gleicher Höhe anfallen, können die gesamten Lagerungskosten der Kostenstelle gleichmäßig auf die Weine aller Jahrgänge verteilt werden. Die Ausbaukosten dagegen sind nur dem neuen Wein zuzurechnen.

bc) Hauptkostenstelle Flaschenabfüllung

Diese Fertigungskostenstelle besorgt die Abfüllung der ausgebauten und gelagerten Weine in Flaschen. Dabei handelt es sich in aller Regel um Weine älterer Jahrgänge, überwiegend des vorletzten. Der neue Wein gelangt nur selten im laufenden Geschäftsjahr zur Abfüllung. Die Kosten der Flaschenabfüllung betreffen also fast immer nur die alten Weine.

Die Abfüllkosten lassen sich nicht gleichmäßig auf die gesamte Menge an abgefüllten Weinen verteilen. Die Weine werden nämlich nicht in Flaschen ein und derselben Größe abgefüllt, sondern die geringeren Qualitäten in Literflaschen, die besseren in 1/1-Flaschen (Inhalt 0,7 Liter). Die reinen Abfüllkosten (= Gesamtkosten der Kostenstelle Abfüllung ./ Flaschen- und Ausstattungskosten) können je Flasche als gleich hoch angenommen werden. Daraus folgt, daß die Kostenbelastung für die in 1/1-Flaschen

abgefüllte Menge um rund 43 % höher ist als die Belastung der in Literflaschen abgefüllte Menge. Dieser Prozentsatz wird durch die Einbeziehung der Flaschen- und Ausstattungskosten noch wesentlich erhöht. Die Anschaffungs- und damit auch die Amortisationskosten der 1/1-Flaschen sind etwas geringer, die Ausstattungskosten höher als die der Literflaschen.

Die Gesamtkosten der Kostenstelle Flaschenabfüllung teilen sich also auf in reine Abfüllkosten, Flaschenkosten und Ausstattungskosten. Unter Ausstattungskosten sollen die Kosten für Korken, Etiketten, Halsschleifen und Kapseln verstanden werden, wie sie auf Kostenartenkonto 434 (nach Abzug der Flaschenkosten) anfallen. Die Verteilung der Kostenstellenkosten wird nicht en bloc vorgenommen, sondern nach Aufspaltung in die genannten drei Kostenartengruppen. Dazu nachstehende Übersicht:

Die Gesamtkosten der Abfüllung von DM 33 860.-
teilen sich auf in:

- a) reine Abfüllkosten DM 17 479.-
- b) Flaschenkosten DM 5 578.-
- c) Ausstattungskosten DM 10 803.-

Abfüllungsleistung: 1 387,8 hl in 138 780 Liter-Flaschen
396,2 hl in 56 600 1/1-Flaschen

1 784,0 hl in 195 380 Flaschen

Zu a) Die reinen Abfüllkosten werden dividiert durch die Zahl der abgefüllten Flaschen:

$$\frac{17\,479}{195\,380} = 0,0895 \text{ DM}$$

auf 1 387,8 hl in Liter-Flaschen entfallen DM 12 421.-

auf 396,2 hl in 1/1 - Flaschen entfallen DM 5 058.--

DM 17 479.-

Zu b) Die Flaschenkosten werden auf die Zahl der abgefüllten Flaschen und damit auch auf die Menge entsprechend dem Ansatz in der Kostenartenrechnung verteilt (z.B. -.03 DM je Liter-Flasche, -.025 DM je 1/1-Flasche bei 10-maliger Abfüllung):

auf 1 387,8 hl oder 138 780 Liter-Flaschen	entfallen	DM 4 163.-
auf 396,2 hl oder 56 600 1/1-Flaschen	entfallen	<u>DM 1 415.--</u>
		DM 5 578.-

Zu c) Entsprechend wie unter b) (-.07 je Liter-Flasche,
-.15 je 1/1-Flasche):

auf 1 387,8 hl oder 138 780 Liter-Flaschen	entfallen	DM 9 715.-
auf 396,2 hl oder 56 600 1/1-Flaschen	entfallen	<u>DM 849.-</u>
		DM 10 564.-

Die Differenz auf DM 10 803.- (siehe oben) in Höhe von DM 239.- stellt Ausschußkosten der Ausstattung dar. Da sich die Ausstattungskosten von 1/1-Flaschen und Liter-Flaschen ungefähr wie 2 : 1 verhalten, wird angenommen, daß diese auch für die Ausschußkosten gilt. Die Zahl der 1/1-Flaschen wird mit dem Faktor 2 gewichtet:

$56\,600 \times 2 = 113\,200$. Die Rechenzahl der Flaschen beträgt dann 251 980. Wenn man die Ausschußkosten durch diese errechnete Zahl von Flaschen dividiert, ergibt sich eine Belastung je (Liter-) Flasche von -.095 Dpf.. Durch Multiplikation mit den beiden Flaschenmengen erhält man die ihnen zuzuordnenden Ausschußkosten, nämlich DM 107.- für die 1/1-Flaschen und DM 132.- für die Liter-Flaschen, so daß sich die Ausstattungskosten für die 1 387,8 hl auf DM 9 847.-, für die 396,2 hl auf DM 956.- erhöhen.

Soweit ein Teil der abgefüllten Flaschen auf Lager gelegt und noch nicht etikettiert wird, sind die Ausstattungskosten mit Ausnahme der Kosten für Korken nur auf die übrigen Flaschen zu verteilen.

bd) Hauptkostenstelle Verwaltung

Während die Bezugsmengen für die Kosten der Fertigungskosten-

stellen und - wie zu sehen sein wird - auch für die Vertriebsstelle ohne weitere Schwierigkeiten gewählt werden können, liegt der Fall für die Verwaltungskosten nicht so einfach.

Die Menge des Keltermostes, eine aus dem Rohstoffeinsatz direkt abgeleitete Größe, befriedigt als Bezugsbasis deshalb nicht, weil hier dem unterschiedlichen Bearbeitungsgrad der Weine nicht Rechnung getragen wird.

Bei Zurechnung zur Ausbau- oder zur Abfüllmenge geht der abgegebene Keltermost bzw. dieser und der offen verkaufte Wein bezüglich der Verwaltungskostenbelastung leer aus.

Auch die Verkaufsmenge, evtl. gegliedert in verkauften Keltermost, offenen und abgefüllten Wein, eignet sich nicht als Bezugsmenge, da zwischen Verwaltungstätigkeit bzw. -kosten und Umsatz keine eindeutige Verursachungsbeziehung besteht.

Als Bezugsmenge kann offenbar nicht eine der besprochenen Mengengrößen allein in Frage kommen, sondern eine ganze Anzahl. Die Verwaltungskosten müssen dem Keltermost, dem ausgebauten neuen Wein, dem lagernden alten Wein und dem abgefüllten Wein zugerechnet werden. Diese Zurechnung darf jedoch nicht gleichmäßig auf die gesamten Wein- bzw. Mostmengen erfolgen, denn es ist einleuchtend, daß beispielsweise der Keltermost weniger Verwaltungsarbeit erfordert, als etwa der auf Flaschen gezogene, ausgebaute Wein.

Die Zurechnung verschieden hoher Verwaltungskosten, entsprechend der Verursachung, ist deshalb sehr schwierig, weil ein voll befriedigender Schlüssel (wie übrigens meistens bei der Verteilung von Verwaltungskosten) nicht zu finden ist.

Die gelegentlich angewandte Methode, die Verwaltungskosten ebenso wie die Vertriebskosten entsprechend dem Umsatz zu verteilen, scheidet aus (vgl. auch weiter oben), weil die Mengen, die die Verwaltungskosten tragen sollen, größtenteils noch nicht abgesetzt worden sind. Vor allem aber wird hierbei eine Abhängigkeit zwischen Verwaltungskosten und Umsatz konstruiert, die tatsächlich nicht vorhanden ist.

Eher gerechtfertigt erscheint die Annahme einer Abhängigkeit

zwischen den Herstellkosten und den Verwaltungskosten. Zwar stellt die Verwendung der Herstellkosten als Schlüssel für die Verteilung der Verwaltungskosten auch keine Ideallösung dar, denn auch hier wird eine Abhängigkeit unterstellt, die in Wirklichkeit nur teilweise besteht, aber immerhin handelt es sich hierbei um die bessere Lösung.

Ein Zahlenbeispiel diene der Erläuterung:

	Kelterei	Keller	Flaschen- abfüllung
Herstellkosten für			
3 582 hl Keltermost	11 151.-		
2 349 hl ausg.neuen u.			
1 156 hl lag.alt.Wein		32 279.-	
1 784 hl abgef. Wein			33 860.-
1 Ltr. Keltermost	-.0432		
1 Ltr. ausg.neuen u. lag.alt.Wein		-.1374	
1 Ltr. abgef. Wein			-.1898

Verwaltungskosten insgesamt DM 14 581.-

Verwaltungskosten für

2 582 hl Keltermost	$\frac{14\,581 \cdot 0,0432}{0,3704}$	= 1 700.59
2 349 hl ausg. neuen u.		
1 156 hl lag. alt.Wein	$\frac{14\,581 \cdot 0,1374}{0,3704}$	= 5 408.83
1 784 hl abgef. Wein	$\frac{14\,581 \cdot 0,1898}{0,3704}$	= 7 471.58

Dieses Ergebnis ist bezüglich der gleichmäßigen Verwaltungs-kostenbelastung (je Ltr.) für ausgebauten neuen Wein und lagern- den alten Wein nicht befriedigend. In der Praxis rechnet man damit, daß der lagernde alte Wein halb soviel Verwaltungsarbeit erfordert wie der ausgebaut neue Wein.

Die Verwaltungskosten, die den Kellerbereich betreffen, sind demnach auf die Rechenmenge $2 \cdot 2349 + 1156 = 5854$ zu ver- teilen:

$$5\,408.83 : 5854 = 0,9239545.$$

Dann erhält der lagernde alte Wein DM 1 068.09 (= $1156 \cdot 0,9239545$) und der ausgebaute neue Wein DM 4 340,74 (= $2349 \cdot 2 \cdot 0,9239545$) Verwaltungskosten zugerechnet.

be) Hauptkostenstelle Vertrieb

Diese letzte Kostenstelle der Winzergenossenschaft schafft die Verbindung mit dem Markt, an den die verschiedenen Erzeugnisse abgesetzt werden. Ihre Leistung ist damit klar umrissen; sie findet Ausdruck in der Menge abgesetzter Einheiten, im mengenmäßigen Umsatz, zu dem allerdings zusätzlich die an Genossenschaften höherer Ordnung weitergegebenen Weinmostmengen zu zählen sind.

Die Absatzleistungen der Winzergenossenschaft unterscheiden sich hinsichtlich der Produktions- bzw. der Konsumreife. Die Folge ist eine unterschiedliche Belastung mit Produktions- und Verwaltungskosten. Weniger einleuchtend ist auf den ersten Blick ein entsprechender Zusammenhang zwischen Produktionsreife der Erzeugnisse und Vertriebskostenanfall. Dies ändert sich sofort, wenn ein Vergleich der Zahl der Verkaufsaufträge für die verschiedenen Erzeugnisse durchgeführt wird. Es zeigt sich dann nämlich, daß die einzelnen Verkaufs- und sonstigen Abgabeposten bei den Keltermosten am größten, bei den offen abgesetzten Weinen geringer und bei den Flaschenweinen am kleinsten sind. Die mit dem einzelnen Auftrag verbundenen Vertriebstätigkeiten, wie Korrespondenz, Versandanweisung, Verpackung Versand, Rechnungserstellung und -prüfung, Mahnung und dgl., sind von der Größe des Auftrages ziemlich unabhängig, so daß die Vertriebskostenbelastung je Erzeugniseinheit bei großen Aufträgen geringer als bei kleinen ist.

Der größere Teil der Vertriebskosten, nämlich die Provisionen und die Umsatzsteuer, fällt in einer dem Wert des Auftrages proportionalen Höhe an. Diese beiden Vertriebskostenarten müssen deshalb vor Ermittlung der Vertriebskosten je Auftrag von den gesamten Vertriebskosten abgezogen werden:

$$53\,450.- \text{ ./.. } 29\,990.- = \text{DM } 23\,460.-$$

Der verbleibende Betrag wird wie folgt auf die Aufträge ver-

teilt:

Zahl der Aufträge 1 892

Vertriebskosten je Auftrag 23 460.- : 1 892 = DM 12.40

		Auf- träge	Vertriebskosten- anteil DM
Keltermöst	16 000 1	6	74.40
offener Wein	76 000 1	512	6 348.-
Flaschenwein	148 200 1 ¹⁾	1 374	17 037.60
Absatz insg.	240 200 1	1 892	23 460.-

Man geht also davon aus, daß sich ein Teil der Vertriebskosten nicht nach der Größe des Auftrages (Menge, Wert) richtet, sondern nach der Zahl der Aufträge (vgl. Seite 116, 3. Absatz). Für diese Kosten wird daher die Auftragszahl als Basis genommen.

Als vorläufige Kostenbelastung je Liter errechnet sich dann für

Keltermöst	74.40 :	16 000 =	DM -.005
offenen Wein	6 348.- :	76 000 =	DM -.084
Flaschenwein	17 037.60 :	148 200 =	DM -.115

Die Provisionskosten und die Umsatzsteuer müssen entsprechend dem Wert der verschiedenen Absatzleistungen verteilt werden. Das macht insofern keine Schwierigkeiten, als aus den Provisionsabrechnungen hervorgeht, welche Provisionen auf welche Leistungen entfallen. Ebenso ist aus den Verkaufsunterlagen der wertmäßige Umsatz der verschiedenen Absatzleistungen und die Umsatzsteuerbelastung zu ersehen:

Absatzleistung in Ltr.		Provisionskosten insg. je Ltr.		Umsatzsteuer insg. je Ltr.	
Keltermost	16 000	338.-	-.021	736.-	-.046
offener Wein	76 000	2 921.-	-.038	4 506.-	-.059
Flaschenwein	148 200	8 673.-	-.059	12 816.-	-.086

Durch Addition der gewonnenen Zahlen zu den obigen ergibt sich die gesamte Vertriebskostenbelastung:

1) In 150 990 Flaschen

Absatzleistung in Ltr.		Vertriebskosten	
		insg.	je Ltr.
Keltermost	16 000	1 148.40	-.072
offener Wein	76 000	13 775.-	-.181
Flaschenwein	148 200	38 526.60	-.260

Die Vertriebskosten je Liter Flaschenwein sind für Vergleichszwecke interessant. Für die Kalkulation aber werden die Vertriebskosten je Flasche gebraucht. Sie werden durch Division der auf die Gesamtzahl der Flaschen entfallenden Vertriebskosten mit der Gesamtzahl der Liter- und 1/1-Flaschen ermittelt. Daraus ergibt sich, daß, gleichgültig ob es sich um eine Liter- oder um eine 1/1-Flasche handelt, pro Flasche die gleichen Vertriebskosten entstehen. Das ist nicht ganz befriedigend, denn eine 1/1-Flasche enthält nur 0,7 Ltr. Diese 0,7 Liter entsprechen jedoch wertmäßig, da diese Flaschen bessere Weinqualitäten enthalten, der in Literflaschen abgefüllten geringeren Qualität. Damit ist für die Zurechnung der Vertriebskosten wertmäßig die gleiche Basis gegeben.

Als weitere Möglichkeit bietet sich die Verteilung an Hand des Umsatzes der Kostenträger an. Diese Methode führt jedoch nur dann zu befriedigenden Ergebnissen, wenn es sich um Vertriebskosten handelt, die mehr oder minder streng von der Umsatzentwicklung abhängen. Das ist jedoch bei den in Frage kommenden Vertriebskosten (Seite 116, 3. Absatz) nicht in dem Maße der Fall, als daß die Umlage nach dieser Methode gerechtfertigt wäre. Die Kosten für Rechnungsstellung und -prüfung, Mahnung, um nur einige zu nennen, steigen weniger gleichmäßig proportional zur Umsatzsteigerung an, als eher sprunghaft, d.h. sie hinken entweder hinter der Umsatzentwicklung her (Degression der Vertriebskosten) oder sie eilen ihr voraus (Progression der Vertriebskosten).

3. Die Durchführung der Kostenstellenrechnung

a) Der Betriebsabrechnungsbogen als Mittel zur Kostenstellenrechnung

Die Notwendigkeit der Zerlegung des Betriebes in unselbständig abrechnende Untereinheiten, d.h. in Kostenstellen, wurde bereits in Abschnitt II, 1) erörtert. Es wurde darauf hingewiesen, daß mit Hilfe der Kostenstellen die Kosten am Orte ihrer Entstehung erfaßt werden.

Die Kostenstellenrechnung läßt sich technisch entweder buchhalterisch oder statistisch durchführen. Die erste Methode ist wegen der Erfordernis einer Vielzahl von Konten mit viel Arbeit verbunden, ziemlich unübersichtlich und deshalb wenig gebräuchlich. Die statistische Methode bedient sich des sog. Betriebsabrechnungsbogens (BAB) und hat sich heute allgemein durchgesetzt.

Der BAB ist organisch in den Kontenrahmen eingebaut (vgl. Seite 38), und zwar zwischen den Klassen 4 und 5. Er gliedert die in einer Abrechnungsperiode angefallenen Kosten einerseits nach Kostenarten und andererseits nach Kostenstellen.

Der Aufbau des BAB ist am besten aus dem auf Seite 120 gezeigten Beispiel ersichtlich. Der BAB enthält in vertikaler Gliederung die Kostenarten, deren Beträge er von der Kontenklasse 4, der Klasse der Kostenarten, geliefert erhält. Nach verschiedenen "Verteilungsgrundlagen" erfolgt die Verteilung der Kostenarten auf die in horizontaler Gliederung im BAB aufgeführten Kostenstellen. Darauf wird im anschließenden Abschnitt b) näher eingegangen.

In der Zeile "Summe A - F" ergeben sich die Gesamtsumme der Kosten als Summe der nach Arten gegliederten Kosten einerseits und die gesamten Kostenstellenkosten als Summen der auf die einzelnen Stellen entfallenden Kosten andererseits. Darauf folgt als Abschluß des BAB die Umlage der Hilfskostenstellen, die unten in Abschnitt c) erläutert wird.

In der letzten Zeile liefert der BAB die Gesamtkosten je Hauptkostenstelle nach erfolgter Umlage der Hilfskostenstellen. Die-

Beispiel eines Betriebsabrechnungsbogens für Winzergenossenschaften

Kostenarten	Verteilungsgrundlagen	Hilfskostenstellen				Hauptkostenstellen					
		Betrag	3	4	5	Fertigungskostenstellen			Verwaltung	Vertrieb	
						Kellerei	Keller	Flaschen- abfüllung			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
A. Personalkosten											
Löhne f. ständig Beschäftigte	8.520	Lohnlisten, Lohnzettel	210	1.650	1.150	1.600	2.130		1.780		
Aushilfslöhne	3.107	Lohnlisten, Lohnzettel		420	930		1.200		557		
Gehälter	20.640	Gehaltsabdr., bes. Aufzeichnungen	250	120	1.200	7.600	650	6.100	4.520		
Aufwandsentschädigungen	765	Belege, Verwaltung						420	345		
gesetzliche Sozialabgaben	2.133	Lohnbücher, Lohnlisten	30	141	212	594	260	431	465		
Beiträge f. Berufsgenossensch.	382	Belege d. Berufsgenossenschaft	5	25	38	107	48	76	83		
freiwillige Sozialleistungen	325	Lohnlisten, Belege usw.	5	21	32	90	42	64	71		
sonstige Personaleinzelkosten	155	Lohnlisten, Belege usw.	2	10	15	44	20	31	34		
B. Materialkosten											
Deckweizen, Zucker, Mehl	1.200	Rechnungen, Kellerbücher			30	720	50				
sonstige Chemikalien	800	Rechnungen, Keller					16.481				
Material f. Harzwasserschließung	16.481	Rechnungen, Flaschenabfüllung			216	225	1.125	25	16		
Heizmaterial	1.608	bes. Verteilungsunterlagen		650							
Treibstoffe	650	Fahrtbücher, bes. Unterlagen		5	3	20	387	6	9		
Reinigungsmaterial	430	Rechnungen, Flaschenabfüllung				143	37				
Filtermaterial	180	Rechnungen, Verbrauchsnotizen			16		25				
Öle und Fette	41	Rechnungen, Schätzung			35						
Preßmaterial	35	Rechnungen, Kellerei			35						
Verpackungsmaterial	376	Rechnungen, Vertrieb							376		
C. Fremdleistungskosten Gruppe 45											
Fremdpreparaturen u.-Instandh.	433	nach Ort d. Entstehung, Belege	116	98		36	167	10	6		
Strom, Wasser	1.116	bes. Aufzeichnungen, Verbr. kWh, etc.		6	45	95	932	20	18		

Pat. r. eig. Rep. u. Instanzh.
Untersuchungskosten

126 bes. Aufschreibungen
307 Rechnungen, Kallter

D. Fremdleistungskosten Gruppe 46

Reise- u. Sitzungskosten	1.591	Reisekostenabrechn., Belege			430	1.161
Rechts- u. Beratungskosten	320	Belege, Verwaltg. u. Vertrieb			320	—
Versicherungsprämien	962	Prämienerrechnung			315	
Zeitungsm. u. Zeitschriften	64	Quittungen, Verwaltung	430		64	
Büromaterial	777	Rechnungen, Gehälter			417	310
Porto und Telefon	930	Rechnungen, bes. Aufz., Schätzung			45	885
Werbung u. Repräsentation	2.429	Rechnungen, Vertrieb				2.429
Provisionen	11.932	Provisionsabz., Vertrieb				11.932
Frachten u. Transportvers.	1.230	Rechnungen, Vertrieb				1.230
Miete und Pacht	872	qe-Zahl, ggf. bewertet	872			1.230

E. Fremdleistungskosten Gruppe 47

Grundsteuer	556	qe-Zahl, invest. Werte	556			
Kraftfahrzeugsteuer	335	Kfz Steuerbesch., Fuhrpark	335			18.058
Umsatzsteuer	18.058	Steuereinkl., Vertrieb			48	
öffentliche Ausgaben	115	Belege	67			
Gebühren	163	Belege	122	41		
Beiträge an Verband usw.	1.683	Belege, Verwaltung			1.683	

F. kalkulatorische Kosten

kalkulatorische Abschreibung	25.358	nach invest. Werten	5.035	8.350	6.257	384
kalkulatorische Zinsen	19.150	nach invest. Werten	6.160	5.600	2.130	980
kalkulatorische Marnisse	3.760	nach invest. Werten, Bestände	1.030	175	370	850
Summe A - F	150.331		14.719	28.196	32.582	46.515

Umlage der Hilfskostenstellen

Grundstücke und Gebäude		qe-Zahl, abe-Zahl	284	3.328	1.278	416
Fuhrpark		Fahrtentbücher	→			6.519

Gesamtkosten je Hauptkostenstelle nach Umlage

	11.151	37.289	33.850	14.581	53.450
--	--------	--------	--------	--------	--------

se Kostenstellenkosten gibt der BAB an die Kontenklasse 5, die Klasse der Kostenstellen, weiter (vgl. Seite 38).

b) Die Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen -
Schlüsselungsprobleme

ba) Allgemeines

Die in der Kostenartenrechnung gesammelten und gruppierten Kosten müssen in der Kostenstellenrechnung auf die Kostenstellen verteilt werden. Das gilt bei Vorliegen einer Zuschlagskalkulation nur für die Gemeinkosten, also für die auf die Kostenträger nicht direkt zurechenbaren Kosten (Kostenträrgemeinkosten). Im Falle der Divisionskalkulation, wo eine Unterscheidung in Einzel- und Gemeinkosten nicht erfolgt ¹⁾, gilt es ohne Einschränkung. Hier können somit sämtliche Kosten der Kostenartenrechnung mit Schmalenbach ²⁾ als "allgemeine Gemeinkosten" bezeichnet werden. Diese allgemeinen Gemeinkosten teilen sich entsprechend der Art ihrer Zurechenbarkeit auf die Kostenstellen in Stelleneinzelkosten und Stellengemeinkosten auf ³⁾.

Stelleneinzelkosten sind solche, die den Kostenstellen direkt zugerechnet werden können, da sie nur auf einer bestimmten Kostenstelle entstanden sind. Dabei genügt es auch, wenn es sich nur um Teilbeträge einer Kostenart handelt, die auf Grund von Belegen oder anderer Verteilungsgrundlagen einer bestimmten Kostenstelle zugerechnet werden können.

Mit den Stellengemeinkosten lassen sich die einzelnen Kostenstellen nur mittelbar belasten, sie müssen durch Schlüsselung auf mehrere Kostenstellen verteilt werden. Für die Schlüsselung der Stellengemeinkosten muß der Grundsatz der Proportionalität zwischen Kostenart und Bezugsgrundlage Beachtung finden ⁴⁾. Allerdings sind der Exaktheit der Kostenschlüsselung wirtschaftliche Grenzen gesetzt; die Ermittlung der Schlüsselungsbasis darf keine so hohen Aufwendungen verursachen, daß die Abrechnungsmethode unwirtschaftlich wird ⁵⁾.

1) Kosiol, E.: a.a.O., Seite 264

2) Schmalenbach, E.: a.a.O., Seite 356

3) Kosiol, E.: a.a.O., Seite 264

4) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 349

5) Ebenda

bb) Die Stelleneinzel- und -gemeinkosten und ihre Zurechnung auf die Kostenstellen

Die Löhne und Gehälter können insoweit unmittelbar, also als Stelleneinzelkosten auf die Kostenstellen übertragen werden, als über die Tätigkeiten der Beschäftigten laufend Aufschreibungen auf Arbeitszetteln oder in Arbeitsbüchern geführt werden. Zur leichteren Auswertung sollte in den Formularen eine Spalte für den Ort der Tätigkeit, die Kostenstelle, enthalten sein.

Beispiel eines Arbeitszettels:

Tag	Art der Tätigkeit	Zeit (in Min.) und Ort der Tätigkeit Kostenstelle Nr.							Gesamtarbeitszeit (in Std.)
		1	2	3	4	5	6	7	
Montag									
Dienstag bis Freitag									
Zeile zur Auswertung									

Solche Aufschreibungen über die Tätigkeit erübrigen sich nur dann, wenn Arbeitskräfte stets in ein und derselben Kostenstelle arbeiten. Das ist aber in der Winzergenossenschaft mittlerer Größe der Ausnahmefall.

Die Urlaubslöhne und -gehälter werden ebenso wie die Entgelte für Feiertage und sonstige Ausfalltage für jeden Beschäftigten entsprechend seiner Tätigkeit in den einzelnen Kostenstellen auf diese verrechnet.

Von den gehaltsmäßig bezahlten Arbeitskräften verteilt sich be-

sonders die Arbeitszeit des Geschäftsführers, des Kellermeisters und der Lehrlinge des technischen Bereiches auf mehrere Kostenstellen. Für die Lehrlinge machen Aufschreibungen keine Schwierigkeiten, wohl aber für Geschäftsführer und Kellermeister, da bei diesen, verbunden mit der weitgehend überwachenden Tätigkeit, ein sehr häufiger Wechsel der Kostenstelle vorkommt, so daß stetig geführte Aufschreibungen sehr umfangreich und zeitraubend sind. Aus diesem Grund läßt sich für diese beiden Angestellten die indirekte Verteilung vertreten. Das bedeutet, daß die Gehaltsteile auf Grund von Schätzungen den Kostenstellen zugerechnet werden müssen.

Wenn aber Schätzungen so wie hier nicht zu umgehen sind, dann muß es sich wenigstens um fundierte Schätzungen handeln. Solche lassen sich mit Hilfe kurzfristig durchgeführter Aufzeichnungen über die Arbeitszeit erzielen. Dem steht allerdings im Winzergenossenschaftswesen bis zu einem gewissen Grade die Tatsache entgegen, daß der Charakter der Tätigkeiten jahreszeitlich wechselt. Trotzdem müßte es möglich sein, durch geschickte Auswahl der kurzfristigen Aufzeichnungsperioden, für die Gesamtarbeitszeit repräsentative Aufschreibungen zu verfertigen. Auf die Gehälter dieser beiden Angestellten entfallen immerhin bis ca. 12 % der Kosten einer Winzergenossenschaft.

Beispiel für die Aufschreibungen des Kellermeisters:

Nr. Kostenstelle	Wochentyp	A	B	C	D	E	F	Zahl der Stunden pro ¹⁾ in Jahr %
		Std.	Std.	Std.	Std.	Std.	Std.	
1 Grundst./Geb.		2	1	3	2	6	3	
2 Fuhrpark		2	1	1,5	3	2	2	
3 Kelterei		35	0,5	1	1	20	10,5	
4 Ausbau- und Lagerkeller		6	20	26,5	12	10	12	
5 Flaschenfüllg.		-	14,5	3	16	-	12,5	
6 Verwaltung		5	3	4	4	3	4	
7 Vertrieb		5	5	6	7	2	1	
Gesamt- arbeitszeit		55	45	45	45	43	45	

1) Bezügl. dieser Spalten vgl. die Ausführungen der nächsten Seite

Erklärung der Wochentypen:

Woche A:	Arbeitswoche während des Herbstgeschäftes
Woche B:	" mit Flaschenabfüllung
Woche C:	" in der Ausbauzeit ohne sonstige Belastung
Woche D:	" vor Feiertagen
Woche E:	" vor dem Herbstgeschäft
Woche F:	" zur Zeit des Jahresabschlusses (Inventur)

Dann muß festgestellt werden, wie sich die verschiedenen Wochentypen auf die 52 Wochen des Geschäftsjahres verteilen:

Wochen- typ	Anfall pro Gesch.-jahr
A	6
B	12
C	28
D	3
E	2
F	1

Die auf die einzelnen Kostenstellen entfallenden Zeiten werden für jeden Wochentyp mit der Anzahl der von diesem Typ anfallenden Wochen multipliziert und die Ergebnisse für jede Kostenstelle getrennt addiert. So ergibt sich beispielsweise die Gesamtarbeitszeit des Kellermeisters pro Jahr für die Kostenstelle Ausbau- und Lagerkeller im Wochentyp A (Herbstge-

schäft) durch folgende Multiplikation:

Für Kostenstelle Ausbau- und Lagerkeller in einer Woche des Typs A geleistete Stunden: 6, mal Anfall des Wochentyps A pro Jahr: 6, gleich im Herbstgeschäft geleistete Stunden des Kellermeisters für die Kostenstelle Ausbau- und Lagerkeller: 36. Anders ausgedrückt: Zeile Nr. 4, Spalte A der Tabelle auf Seite 123 mal Zeile 1, Spalte 2 der Tabelle auf Seite 124 gleich Zeile Nr. 4, Spalte A der Tabelle auf Seite 125.

Für die genannten Rechenvorgänge kann das Formular der vorigen Seite verwendet werden, dessen Auswertungsspalten am rechten Rand jetzt erst Sinn bekommen. In der Prozentspalte erscheint der Aufwand an Arbeitszeit in Prozent der Gesamtarbeitszeit des Jahres. Entsprechend diesen Prozentsätzen sind die Kostenstellen mit den Gehaltsteilen des Kellermeisters zu belasten.

Beispiel:

Nr. Kostenstelle	Wochentyp	A	B	C	D	E	F	Zahl der Stunden	
		Std.	Std.	Std.	Std.	Std.	Std.	pro Jahr	in %
1 Grundst./Geb.		12	12	84	6	12	3	129	5,4
2 Fuhrpark		12	12	42	9	4	2	81	3,4
3 Kelterei		210	6	28	3	40	10,5	297,5	12,4
4 Ausbau- und Lagerkeller		36	240	742	36	20	12	1086	45,3
5 Flaschenfüllg.		-	174	84	48	-	12,5	318,5	13,3
6 Verwaltung		30	36	112	12	6	4	200	8,4
7 Vertrieb		30	60	168	21	4	1	284	11,8
Gesamt-arbeitszeit		330	540	1260	135	86	45	2396	100

Die Tätigkeit der sonstigen kaufmännischen Angestellten ist ausschließlich den Kostenstellen Verwaltung und Vertrieb zuzurechnen. Die Trennung ist nicht einfach, ohne ständige Aufschreibungen läßt sie sich in exakter Weise nicht durchführen. Lückenlose Aufzeichnung der Verwaltungs- und Vertriebstätigkeiten ist aber sehr mühsam, dazu kommt noch die Aversion der Angestellten gegenüber Aufschreibungen, die ja auch zur Kontrolle der Leistungen herangezogen werden könnten. Deshalb wird hier am besten genauso verfahren, wie dies für Kellermeister und Geschäftsführer empfohlen wurde, d.h. Anwendung der nicht direkten Verteilung.

Die ermittelten Prozentsätze gelten selbstverständlich nicht für unbegrenzte Dauer. Sofern sich keine organisatorischen Veränderungen ergeben, dürfte eine Überprüfung in jeder zweiten oder dritten Rechnungsperiode genügen.

Die Umlage der gesetzlichen Sozialabgaben bereitet keine Schwierigkeiten. Sie erfolgt in gleicher Weise wie die der Entgelte für Urlaubs- und Feiertage, d.h. auch für sie ist die Verteilung der Löhne und Gehälter auf die Kostenstellen Zurechnungsgrundlage.

Auch die Verteilung der freiwilligen Sozialleistungen wird am zweckmäßigsten analog der Lohn- und Gehaltsverteilung vorgenommen. Eine direkte Zurechnung auf verursachende Kostenstellen ist höchstens ausnahmsweise möglich.

Dasselbe gilt für die sonstigen Personalnebenkosten.

Die Hilfsstoffe Deckwein, Zucker und Reinhefe werden nur in der Kostenstelle Ausbau- und Lagerkeller verbraucht, sind ihr also als Stelleneinzelkosten direkt zurechenbar.

Ebenso sind die sonstigen Chemikalien dieser Kostenstelle zuzurechnen. Dabei ist allerdings der Anteil der einzigen Chemikalie mit Hilfsstoffcharakter, nämlich der Anteil des Schwefels (und evtl. für die Abfüllung auch Kohlensäure), der bei der Kelterung und Flaschenabfüllung Verwendung findet, abzuziehen und diesen Kostenstellen zu belasten. Dieser Anteil ist sehr gering (ca. 10 % der Kosten der Chemikalien ¹⁾) und kann deshalb geschätzt werden.

Die Materialien für Warenumschließung stellen Einzelkosten der Kostenstelle Flaschenabfüllung dar.

Der Verbrauch an Heizmaterial geht größtenteils (ca. 70 % ¹⁾) zu Lasten der Kostenstelle Flaschenabfüllung (zur Flaschenreinigung), der Rest verteilt sich nach Abzug der geringen, zur Büroheizung verwandten Mengen ungefähr halb und halb ¹⁾ auf Kelter- (zur Rotweinaushegärung) und Kellerbereich (zum Säureabbau und für Heizung). Die Zurechnung der Heizmaterialkosten kann im allgemeinen nur mittelbar erfolgen. Dies gilt besonders dann, wenn eine gemeinsame Heizungsanlage für alle Kostenstellen vorhanden ist. Als Schlüssel kommt die Zahl der Heizungsstunden in den einzelnen Stellen in Frage. Neben den Aufzeichnungen über die Zahl der Heizungsstunden sind weiterhin stichprobenweise solche über den Tages- bzw. Stundenverbrauch an Heizmaterial bei Flaschenabfüllung, bei Gärtankbeheizung (Kelter) und bei Beheizung des Kellers zu führen. Durch Multiplikation des Stundenverbrauches mit der Zahl der Heizungsstunden müßte sich der Gesamtverbrauch, der aus der Kostenartenrechnung

1) Angaben des Geschäftsführers einer großen Bezirkswinzergenossenschaft

(wertmäßig) bekannt ist, ergeben. Da bei der Berechnung aber Durchschnittswerte verwandt werden, kann der errechnete vom tatsächlichen Gesamtverbrauch nicht unwesentlich abweichen. Es kann aber unterstellt werden, daß bei der Ermittlung der Durchschnittswerte und auch bei der Messung der Heizzeiten in allen Kostenstellen die gleichen Fehler entstehen.

Die für die einzelnen Kostenstellen vom errechneten Gesamtverbrauch anfallenden Prozentsätze lassen sich deshalb zur Verteilung des tatsächlichen Gesamtverbrauches heranziehen.

Beispiel:

	Kostenstellen				
	Kelter	Keller	Flaschen- füllung	Büro	Gesamt
Heizstunden	150	200	300		
Verbrauch pro Stunde in dz	0,466	0,35	1,166		
Errechneter Gesamt- verbrauch in dz	70	70	350	10 ^{x)}	500
in %	14	14	70	2	100
Effektiver Gesamt- verbrauch in dz	77	77	385	11	550
Heizungskosten DM	1 155.-	1 155.-	5 775.-	165.-	8 250.-

x) geschätzt

Die Treibstoffe lassen sich als Einzelkosten der Kostenstelle Fuhrpark zurechnen. In kleineren Winzergenossenschaften, in denen keine eigene Kostenstelle für den Fuhrpark gebildet wird, meist auch keine Beschaffungskosten durch eigene Fahrzeuge anfallen, sind die Treibstoffkosten auf Vertrieb und Verwaltung umzulegen. Als Schlüssel werden die gefahrenen Kilometer herangezogen, die sich nebst dem Zweck der Fahrten aus dem Fahrtenbuch ersehen lassen ¹⁾.

Beispiel:

Gefahrene Kilometer insgesamt	15 000	100 %
für Vertrieb	12 000	80 %
für Verwaltung	3 000	20 %
Treibstoffkosten DM	1 000.-	100 %
Zurechnung zu Vertrieb	800.-	80 %
Zurechnung zu Verwaltung	200.-	20 %

1) Vgl. auch die Ausführungen auf Seite 136

Eine exakte Verteilung der Reinigungsmaterialkosten ist schwierig, weil keine Aufzeichnungen über die Entnahmen und die Orte des Verbrauches geführt werden. Die für Reinigungsarbeiten aufgewandten Zeiten bzw. Löhne kommen als Schlüssel nicht in Frage, da vielfach bei den Reinigungsarbeiten nur Wasser verwandt wird (Kelter- und Kellerbereich). Der Verbrauch an Reinigungsmaterial erfolgt zu ca. 90 % ¹⁾ in der Kostenstelle Flaschenabfüllung zur Flaschenreinigung (bei restloser Abfüllung der Weine in Flaschen). Die Verteilung des geringen Restes erfolgt durch Schätzung.

Die Filtration der Weine und damit der Verbrauch an Filtriermaterial fallen in die Bereiche des Ausbau- und Lagerkellers und der Flaschenabfüllung. In der Regel erfährt der Wein im ersteren Bereich eine Vor- und Zwischenfiltration und in Verbindung mit der Abfüllung noch eine Entkeimungsfiltration. Bei letzterer werden besondere Entkeimungsschichten verwandt, deren Kosten direkt der Kostenstelle Flaschenabfüllung, während die des sonstigen Filtriermaterials dem Ausbau- und Lagerkeller direkt zugerechnet werden.

Die Kosten für Öle und Fette sind auf die Kostenstellen Flaschenabfüllung und Kelterei zu verteilen. Die wertmäßig geringe Bedeutung dieser Kostenart rechtfertigt hierbei eine Schätzung.

Das Preßmaterial wird als Stelleneinzelkosten der Kelterei zugerechnet.

Das Verpackungsmaterial betrifft ausschließlich die Vertriebskostenstelle, so daß die Kosten als Stelleneinzelkosten direkt zurechenbar sind.

Die Kosten für Fremdreparaturen und -instandhaltung werden auf Grund von Aufzeichnungen, in denen die verursachenden Kostenstellen vermerkt sind, direkt zugerechnet. Lediglich die Reparaturkosten für Büroeinrichtung betreffen zwei Kostenstellen, nämlich Verwaltung und Vertrieb. Ihre wertmäßige Bedeutung ist so gering, daß zur Verteilung eine Schätzung der Inanspruchnahme der reparierten Einrichtungsgegenstände durch Verwaltung und Vertrieb genügt.

1) Laut Angaben des Geschäftsführers einer großen Bezirkswinzergenossenschaft

Sofern keine Kostenstelle Fuhrpark geführt wird, lassen sich die Reparaturkosten für Fuhrpark wie die Treibstoffkosten mittels des Kilometerschlüssels zurechnen.

Die Strom- und Wasserkosten sind dann direkt verteilbar, wenn die Kostenstellen über Meßgeräte zur Verbrauchsfeststellung verfügen (Stromzähler, Wasseruhren). Andernfalls müssen die Wattstärken der elektrischen Geräte und Lichtquellen und die Brennstunden für jede Kostenstelle ermittelt werden. Die Ermittlung der Brennstunden ist schwierig; man wird sich mit Schätzungen begnügen müssen. Der errechnete Gesamtverbrauch kann wie bei den Heizmaterialien (vgl. dort) dem tatsächlichen Gesamtverbrauch gegenübergestellt und so der effektive Verbrauch pro Kostenstelle mit einiger Genauigkeit bestimmt werden.

Schwierig ist die Feststellung des Wasserverbrauches der einzelnen Kostenstellen. Am ehesten ist sie für die Kostenstelle Flaschenabfüllung möglich, da dort an jenen Tagen, wo Flaschen abgefüllt werden, ein kontinuierlicher Verbrauch zur Flaschenreinigung anfällt. Dieser Verbrauch wird gelegentlich dann an der Hauptwasseruhr abgelesen, wenn kein sonstiger wesentlicher Wasserverbrauch in der Winzergenossenschaft vorlag. Der Durchschnittswert mehrerer solcher Ablesungen multipliziert mit der Zahl der Tage mit Flaschenabfüllung (Flaschenreinigung) ergibt den Wasserverbrauch der Kostenstelle Flaschenabfüllung, der sich auf ca. 80 - 90 % ¹⁾ des Gesamtverbrauches der Winzergenossenschaft beläuft. Auf die gleiche Weise kann die Verbrauchsermittlung für die Kelterei während des Herbstgeschäftes erfolgen. Allerdings bringt hier und bei den übrigen Kostenstellen eine derartige Verbrauchsmessung wegen der Unregelmäßigkeit des Verbrauches keine sehr guten Ergebnisse. Nachdem jedoch nur noch 10 - 20 % des Gesamtverbrauches zu verteilen sind, wirken sich Fehlmessungen nur gering aus.

Bei der Durchführung der aufgezeigten Repräsentativmessungen zur Ermittlung des Strom- und Wasserverbrauches muß stets im Auge behalten werden, daß je nach Jahreszeit und damit verbun-

1) Laut Angaben des Geschäftsführer einer großen Bezirkswinzergenossenschaft

denem unterschiedlichen Arbeitsanfall in den Kostenstellen der Verbrauch Schwankungen unterliegt. Die Bildung von "Wochentypen", wie sie für die Zurechnung von Gehältern vorgeschlagen wurde, kann jedoch aus Wirtschaftlichkeitserwägungen für die besprochene Kostenart kaum in Frage kommen.

Die Werkzeugkosten sind auf die drei Fertigungskostenstellen, auf die Vertriebskostenstelle und auf Kostenstelle Fuhrpark zu verteilen. Ihre Bedeutung im Rahmen der Gesamtkosten ist so gering, daß auf die Verwendung von Materialentnahmescheinen in den Winzergenossenschaften stets verzichtet wird.

Man kann wohl eine zu den Abschreibungen proportionale Entwicklung der Werkzeugkosten unterstellen, so daß eine Schlüsselung der Werkzeugkosten gemäß den auf die einzelnen Stellen entfallenden kalkulatorischen Abschreibungen möglich ist.

Die Kosten für Kleingeräte betreffen die Fertigungskostenstellen. Da die Kleingeräte hinsichtlich des Eingangs in die Kostenrechnung wie andere Gegenstände des Anlagevermögens Behandlung finden ¹⁾, werden sie in der Anlagenkartei geführt, so daß ein leichter Überblick über die in den einzelnen Kostenstellen befindlichen Kleingeräte und ihre Abschreibungsquoten gegeben ist. Zurechnungsschwierigkeiten entstehen dann, wenn Kleingeräte in mehreren Kostenstellen Verwendung finden. In diesem Fall sind die Nutzungsanteile zu schätzen.

Die Materialien für eigene Reparaturen und Instandhaltungen werden überwiegend in der Kostenstelle Ausbau- und Lagerkeller verbraucht und dementsprechend dieser belastet. Die geringen Reparaturmaterialkosten, die in den anderen beiden Fertigungskostenstellen, in der Kostenstelle Grundstücke und Gebäude und in der Vertriebsstelle anfallen, lassen sich abschätzen.

Die Kosten für Weinuntersuchungen betreffen ausschließlich die Kostenstelle Ausbau- und Lagerkeller.

Reisekosten werden an Hand der Reisekostenabrechnungen oder sonstiger Berichte der einzelnen Angestellten denjenigen Kostenstellen direkt belastet, in deren Interesse die Reise durchgeführt wurde.

1) Vgl. Seite 90

Die Rechts- und Beratungskosten werden in voller Höhe von der Verwaltungskostenstelle übernommen. Allerdings ist der Teil der Gerichts- und Anwaltskosten, der durch den Verkehr mit der Kundschaft entsteht, vorher abzusondern und direkt der Vertriebskostenstelle zu belasten.

Die Feuerversicherung wird der allgemeinen Hilfskostenstelle Grundstücke/Gebäude direkt zugerechnet. Sofern eine solche nicht geführt wird, findet eine Umlegung auf alle Kostenstellen statt, und zwar entsprechend ihrer räumlichen Beanspruchung des Gebäudes oder nach dem je Kostenstelle investierten Kapital.

Die Diebstahlversicherung kann nach dem durchschnittlichen Wert der in den Kostenstellen lagernden, diebstahlgefährdeten Beständen geschlüsselt werden¹⁾. Ebenso ist aber auch direkte Zuteilung zur Kostenstelle Verwaltung möglich²⁾. Diesem Verfahren ist in Winzergenossenschaften der Vorzug zu geben, weil es einfacher ist.

Die Personenhaftpflichtversicherung wird ebenfalls direkt der Verwaltung, die Haftpflicht- und Kaskoversicherung für Kraftfahrzeuge direkt der Kostenstelle Fuhrpark belastet.

Auch die Kosten für die im Winzergenossenschaftswesen meist für den kaufmännischen Geschäftsführer abgeschlossene Personengarantieversicherung finden Behandlung als Einzelkosten der Verwaltungsstelle.

Dasselbe gilt für die Kostenart Zeitungen und Zeitschriften.

Die Büromaterialkosten lassen sich nur durch Schlüsselung auf die Kostenstellen Verwaltung und Vertrieb verteilen. Dazu wird kaum ein besserer Schlüssel zu finden sein als die Gehaltssummen. Man unterstellt dabei, daß bei der Verwaltungs- und Vertriebstätigkeit in einer Zeiteinheit der gleiche Verbrauch an Büromaterial anfällt. Zwar werden auch in den anderen Kostenstellen Büromaterialien verbraucht, ihr Anteil ist jedoch so gering, daß auf die Schlüsselung verzichtet werden kann.

Eine laufende direkte Erfassung der in den Verwaltungs- und

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., Seite 355

2) Kalveram, W.: a.a.O., Band II, Seite 67

Vertriebskostenstellen anfallenden Porto- und Telefonkosten ist nicht möglich. Ohne größeren Aufwand an Zeit kann man für die Portokosten ab und zu für einen Geschäftstag Erfassungen durchführen, wobei, um einen genügend genauen Schlüssel zu erhalten, die Wochentage gewechselt werden ¹⁾. Die Telefonkosten sind nach Absonderung eines geringen, geschätzten Anteils für Verwaltung, direkt der Vertriebskostenstelle zuzurechnen.

Werbungs- und Repräsentationskosten, Provisionen und die Kosten für Ausgangsfrachten und Transportversicherung stellen Einzelkosten der Vertriebsstelle dar.

Sofern eine allgemeine Hilfskostenstelle Grundstücke/Gebäude geführt wird, sind Mieter- und Pachtkosten ihr als Einzelkosten direkt zuzurechnen, wenn sie nicht durch eine bestimmte Kostenstelle verursacht werden. Andernfalls müssen sie mit Hilfe eines qm-Schlüssels auf die Kostenstellen umgelegt werden. Dabei empfiehlt sich eine Differenzierung der gesamten qm nach umbauten und nicht umbauten Räumen, da logischerweise die ersteren einen vergleichsweise höheren Kostenanteil zu tragen haben. Die Gesamtzahl der zur Schlüsselung herangezogenen qm deckt sich nicht mit der qm-Zahl der unbebauten und bebauten Grundfläche, da die qm der bebauten Fläche mit der Zahl der Geschosse zu multiplizieren sind. Für die unterschiedliche Bewertung der Flächen können als Bemessungsgrundlage Marktwertmieten dienen. Das bedeutet, daß festzustellen wäre, welche Miet- oder Pachtkosten für einen Hofraum bestimmter Fläche gezahlt werden müßten, wenn ein solcher gesondert gemietet oder gepachtet würde. Mit Hilfe der genannten Bemessungsgrundlage kann nun der Betrag von der effektiven Gesamtmiete abgezogen werden, der auf den Hofraum entfällt; der Rest ist auf die überbauten Flächen umzulegen. Auch bei dieser letzteren Verteilung wird in aller Regel eine weitere Abstufung notwendig, denn die Beschaffenheit der umbauten Räume ist entsprechend der verschiedenartigen Nutzung unterschiedlich. Wiederum können Marktwertmieten bzw. -pachten zur Bemessung des Kostenanteils herangezogen werden. Es wird beispielsweise ermittelt, welche Kosten bei gesonderter Miete für entsprechende Büroräume entstünden.

1) Vgl. Kalveram, W.: a.a.O., Band II, Seite 69

Die in der Winzergenossenschaft anfallenden Kostensteuern Umsatz-, Grund- und Kraftfahrzeugsteuer sind als Einzelkosten direkt den Kostenstellen Vertrieb, Grundstück und Gebäude und Fuhrpark zurechenbar, sofern alle diese Kostenstellen geführt werden.

Andernfalls kommt für die Umlage der Grundsteuer der gleiche Schlüssel wie für die Miet- und Pachtkosten zur Anwendung. Auch eine Zurechnung entsprechend den in den Kostenstellen investierten Immobilienwerten ist denkbar.

Die Kraftfahrzeugsteuer wird dann in gleicher Weise wie die Treibstoffkosten nach den im Dienste der einzelnen Kostenstellen gefahrenen Kilometern verteilt.

Anliegerbeiträge werden direkt der Kostenstelle Grundstücke und Gebäude, Berufsschulbeiträge der Verwaltung zugeteilt. Die meisten Gebühren betreffen Grundstücke und Gebäude, andere sind den Fertigungsstellen (etwa TÜV-Gebühren) zurechenbar.

Die Beiträge an Verbände finden als Stelleneinzelkosten der Verwaltung Behandlung.

Die kalkulatorischen Abschreibungen auf das Anlagevermögen sind direkt den Kostenstellen zuzurechnen, in denen die Anlagen genutzt werden. Da die kalkulatorische Abschreibung von der Anlagenbuchhaltung für jedes Gebäude und für jede Maschine gesondert ermittelt wird, bereitet dies keine Schwierigkeiten.

Die Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen für das im Anlagevermögen investierte Kapital erfolgt auf die Kostenstellen, in denen die Anlagen genutzt werden. Die kalkulatorischen Zinsen für das im Umlaufvermögen investierte Kapital verteilen sich für Hilfs- und Betriebsstoffe auf die drei Fertigungskostenstellen ¹⁾, für halbfertige Erzeugnisse auf Ausbau- und Lagerkeller, für die fertigen Erzeugnisse und Forderungen auf die Vertriebskostenstelle, für das im übrigen Umlaufvermögen investierte Kapital auf den Verwaltungsbereich ²⁾.

Für die Verteilung der kalkulatorischen Wagnisse empfehlen sich folgende Schlüssel: Für das Anlagewagnis das je Stelle investier-

1) Die geringen Zinsbeträge lassen nur eine Verteilung auf Grund von Schätzungen zu.

2) Ähnlich Lehmann, B.: a.a.O., Seite 95

te Anlagekapital, für das Beständewagnis die durchschnittlichen Bestände ¹⁾ der Kostenstellen. Die Gewährleistungs- und Vertriebswagnisse sind der Vertriebskostenstelle direkt zu belasten.

c) Die Umlage der Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen

ca) Die Umlage der Hilfskostenstelle Grundstücke und Gebäude

Die Verteilung ihrer Kosten hat nach der beanspruchten Fläche oder genauer nach dem beanspruchten Raum zu erfolgen. Dabei ist genauso zu verfahren, wie das für die Schlüsselung der Miet- und Pachtkosten im Falle des Fehlens der allgemeinen Hilfskostenstelle Grundstücke und Gebäude aufgezeigt wurde ²⁾.

Die räumliche Abgrenzung der Kostenstellen ist nicht immer ganz einfach. So benutzen besonders kleinere Winzergenossenschaften beispielsweise Teile des Kelterraumes auch zur Flaschenabfüllung, oder in den gleichen Büroräumen werden sowohl Verwaltungs-, als auch Vertriebsarbeiten erledigt. Zur räumlichen Trennung von Verwaltungs- und Vertriebskostenstelle bzw. zur Kostenverteilung kommt dann ein kombinierter Schlüssel zur Anwendung, nämlich qm bzw. m³ und Arbeitsanfall (Stunden).

Beispiel:

Gemeinsam für Verwaltung und Vertrieb			
genutzte Fläche			166 qm
Arbeitsanfall für Verwaltung und Vertrieb	Stunden	5 500	
Arbeitsanfall für Verwaltung	Stunden	3 300 (3/5)	
Arbeitsanfall für Vertrieb	Stunden	2 200 (2/5)	
Anteil für Verwaltung	166 qm x 3/5	= 100 qm	
Anteil für Vertrieb	166 qm x 2/5	= 66 qm	
ausschl. für Vertrieb genutzte Fläche		= 64 qm	
Fläche für Vertrieb		130 qm	

Die Entscheidung, ob zur räumlichen Abgrenzung der Kostenstellen die Grundfläche genügt oder ob der Rauminhalt heranzuziehen

1) Zur Berechnung der durchschnittlichen Bestände vgl. Seite 102 (kalkulatorische Zinsen)

2) Vgl. die Ausführungen auf Seite 132

ist, hängt von der baulichen Beschaffenheit der Winzergenossenschaft ab. Meist wird der Kubikmeterschlüssel vorzuziehen sein, da die Räume der verschiedenen Kostenstellen in aller Regel sehr unterschiedliche Höhen aufweisen. Eine weitere Verfeinerung des Schlüssels kann durch Einführung von Äquivalenzziffern erreicht werden, wenn anderen baulichen Unterschieden als solchen der Höhe Rechnung getragen werden soll ¹⁾.

Umlage der allgemeinen Kostenstelle Grundstücke/Gebäude

Überbaute Grundfläche	60 x 25 m =	1 500 qm
Nutzbare Fläche bei 3 Stockwerken		4 500 qm
Unbebaute Fläche	20 x 25 m =	500 qm

Kosten der Kostenstelle Grundstücke/Gebäude DM 14 719.-

davon Kosten der unbebauten Fläche

Lohn- und Materialkostenanteil	DM 189.-	
Grundsteueranteil	DM 65.-	
Abgaben- und Gebührenanteil	DM 43.-	DM 297.-

Kosten der überbauten Fläche insg. DM 14 422.-

je qm $\frac{14\,422}{4\,500} =$ DM 3.20

Kosten der unbebauten Fläche je qm $\frac{297}{500} =$ DM -.59

1) Vgl. hierzu die Ausführungen bei Norden, H.: a.a.O., Seite 140

Umlage auf die Kostenstellen:

Kostenstelle	Bedarf an		Kosten
	bebauter Fläche qm	unbebauter Fläche qm	
Fuhrpark	70	100	284.-
Kelterei	1 000	200	3 328.-
Keller	2 800	200	9 093.-
Flaschenabfüllung	400	-	1 278.-
Verwaltung	100 ¹⁾	-	320.-
Vertrieb	130 ¹⁾	-	416.-
	<u>4 500</u>	<u>500</u>	<u>14 719.-</u>

cb) Die Umlage der Hilfskostenstelle Fuhrpark

Zur Umlage der Fuhrparkkosten sind die Aufschreibungen über die Fahrleistungen (Fahrtenbücher) als Hilfsmittel heranzuziehen. Die im Dienste der einzelnen Kostenstellen gefahrenen Kilometer dienen als Schlüssel für die Umlegung der Fuhrparkkosten ²⁾. Sobald verschiedene Fahrzeugtypen zum Einsatz kommen, befriedigt der einfache km-Schlüssel jedoch nicht mehr, eine Differenzierung entsprechend der unterschiedlichen Kosten je gefahrenem Kilometer wird notwendig. Dazu werden die Fuhrparkkosten auf die einzelnen Fahrzeuge aufgeteilt und der km-Kostensatz ermittelt:

Fuhrparkkosten für	19 000 km		DM 7 163.-
LKW-Kosten für	14 000 km		DM 6 243.-
PKW-Kosten für	5 000 km		DM 920.-
Kosten für 1 LKW-km	$\frac{6\,243}{14\,000}$	=	DM -.446
Kosten für 1 PKW-km	$\frac{920}{5\,000}$	=	DM -.184

1) Es wird angenommen, daß die bessere Ausgestaltung der Verwaltungs- und eines Teils der Vertriebsräume durch deren geringere Höhe kompensiert wird, so daß sich die Einführung von Äquivalenzziffern erübrigt.

2) Vgl. die Verteilung der Treibstoffkosten auf Seite 127

		Kilometerleistung	und	Kosten
für Verwaltung	LKW	-	km	DM - -
	PKW	3 500	km	DM 644.-
für Vertrieb	LKW	14 000	km	DM 6 243.-
	PKW	1 500	km	DM 276.-

III. Kostenträgerrechnung

1. Die einzelnen Kostenträger

Unter Kostenträgern versteht man die absatzfähigen und innerbetrieblichen Leistungen eines Betriebes, d.h. also Fertigerzeugnisse, Halberzeugnisse und selbsterstellte, aktivierungsfähige Anlagen. Im Falle der Winzergenossenschaft kleiner und mittlerer Größe werden aktivierungsfähige Anlagen nicht selbst erstellt. Unter Halberzeugnissen versteht man Produkte, die noch im gleichen Betrieb weiterverarbeitet werden. Die Grenze zwischen Halb- und Fertigerzeugnissen ist in der Winzergenossenschaft sehr flüssig, da ihre Erzeugnisse nach verschiedenen Bearbeitungsstufen zum Absatz gelangen können. Demnach ist in bezug auf die Kalkulation die Einteilung der Kostenträger nach dem Bearbeitungsgrad die sinnvollere und wichtigere. Demnach lassen sich fünf Kostenträger unterscheiden:

Keltermost
 ausgebauter Wein
 Flaschenwein
 abgesetzter Wein (verkaufter Wein)
 Rücklieferungswein

Der Keltermost ist das Produkt des Kelterprozesses, der ersten Verarbeitungsstufe und gleichzeitig Kostenstelle der Genossenschaft.

Der ausgebaute Wein ist das Ergebnis der Bearbeitung des Keltermostes in der zweiten Hauptkostenstelle, dem Ausbau- und Lagerkeller.

Der Flaschenwein ist ausgebauter Wein, der in Liter- oder 1/1-Flaschen abgefüllt worden ist.

Unter abgesetzten Weinen sind die ausgebauten Weine zu verstehen, die entweder offen oder in Flaschen abgefüllt zum Absatz gelangen und demgemäß auch Vertriebskosten zu tragen haben.

Als Rücklieferungswein wird der zum Eigenverbrauch an die Genossenschafter gelieferte Wein bezeichnet.

Diese fünf hinsichtlich des Bearbeitungsgrades sich unterscheidenden Kostenträger spalten sich weiter auf, wenn das Qualitätsmerkmal in die Betrachtung einbezogen wird. Qualität soll in diesem Zusammenhang identisch mit Sorte verstanden werden. Sofern eine Winzergenossenschaft mehrere Sorten angeliefert bekommt, stellt sich die Zahl der Kostenträger theoretisch auf Sortenzahl mal fünf, weil für jede Sorte wieder Keltermost, ausgebauter Wein usw. in Frage kommen. Eine weitere Differenzierung ist möglich, wenn die Sorten getrennt nach Lagen ver- und bearbeitet werden.

Schließlich ergibt sich eine Vermehrung der Zahl der Kostenträger durch Einbeziehung des Jahrgangs, weil vier der nach dem Bearbeitungsgrad unterschiedenen Kostenträger aus verschiedenen Weinjahren stammen können. Lediglich Keltermost fällt stets nur aus einem Jahrgang, nämlich dem laufenden, an.

Die unter Umständen sehr große Zahl von Kostenträgern scheint zunächst die Kalkulation vor große Probleme zu stellen. Man muß sich jedoch vergegenwärtigen, daß sich die Zahl der Kostenträger auf die oben genannten fünf reduzieren läßt, wenn man die Rohstoffkosten vorübergehend ausklammert.

2. Das anzuwendende Kalkulationsverfahren

(ein- bzw. mehrstufige Divisionskalkulation)

An die Betriebsabrechnung schließt sich die Selbstkostenrechnung oder Kalkulation an. "Aufgabe der Selbstkostenrechnung ist die Ermittlung der Selbstkosten pro Erzeugniseinheit mit der bestmöglichen Genauigkeit" ¹⁾. Nach dem Rechenverfahren unterschei-

1) Beisel, K.: "Neuzeitliches industrielles Rechnungswesen", 4. Auflage, Stuttgart 1952, Seite 127

det man bei der Selbstkostenrechnung Divisions- und Zuschlagskalkulation.

Für die Anwendung der Divisionskostenrechnung müssen bestimmte Voraussetzungen gegeben sein. Für ihre reine Form ist Einheitlichkeit des Produktes notwendig. Bei Fehlen dieser Grundvoraussetzungen können unter Umständen verfeinerte Formen der Divisionskalkulation angewandt werden, nämlich Äquivalenzziffern- und Kostenstellenrechnung. Bei ersterer werden verschiedenartige Leistungen auf eine gleichnamige Leistung umgerechnet, indem eine einheitliche Bezugsgrundlage zum gemeinsamen Maßstab gemacht wird. Die Kostenstellenrechnung als verfeinerte Form der Divisionskalkulation zerlegt den Gesamtbetrieb in Teilbetriebe. Sie wird dann notwendig, wenn ein alle Abteilungen gleichmäßig durchlaufender Produktionsprozeß fehlt. Die Bildung von Kostenstellen erfolgt in der Weise, daß innerhalb der Teilbetriebe die Leistungen gleich oder vergleichbar sind ¹⁾. Die Kostenstellenrechnung dient hier nicht wie bei der Kombination mit der reinen Divisionskalkulation nur der Kontrolle des Betriebsgebarens, sondern auch rechnungstechnischen Zwecken.

Eine weitere Kalkulationsform, die Stufenkalkulation, ergibt sich aus der Stellenkalkulation, wenn die einzelnen Stellen eine geschlossene Produktionsphase umfassen, deren Produkte als Halb- oder Zwischenerzeugnisse absetzbar sind ²⁾.

Je nachdem, ob die Rohmaterialkosten in den Stufen miterfaßt werden oder nur die "Veredelungskosten" Berücksichtigung finden, wird bei der Stufenkalkulation unterschieden in eigentliche Stufenkalkulation und in Veredelungskalkulation ³⁾. "Die Möglichkeit der Veredelungskalkulation ist überall dort gegeben, wo verschiedenwertige Einsatzstoffe einen weitgehend gleichartigen Bearbeitungsvorgang erfahren ..." ⁴⁾.

Des Kalkulationsverfahrens der Zuschlagskalkulation bedient man sich dort, wo Einzel- oder Serienfertigung ungleicher Produkte vorliegt, so daß eine Verteilung der Gesamtkosten auf die ge-

1) Mellerowicz, K.: a.a.O., II, 2, Seite 2, 3

2) Ebenda, Seite 13

3) Ebenda, Seite 14

4) Ebenda, Seite 14

samte Ausbringung durch Division zu falschen Kostenbelastungen führen würde.

Der Produktionsprozeß der Winzergenossenschaft geht von wenigen verschiedenen Traubensorten aus und führt in der Regel zur selben Zahl verschiedener Keltermoste bzw. Weine. Eine Einheitlichkeit der Leistungen ist also für den Gesamtbetrieb nicht gegeben. Eine solche findet sich aber innerhalb der einzelnen Produktionsphasen, die gleichzeitig Kostenstellen darstellen, insoweit, als die Veredelungsleistungen einheitlich sind. Anders ausgedrückt: die Kosten für die Ver- bzw. Bearbeitung in einer Produktionsstufe sind gleich, unabhängig von der Qualität (und dem Preis) des Rohstoffes je Produktionseinheit. Die Produkte der einzelnen Stufen unterscheiden sich bezüglich der Konsumreife, alle sind aber entweder am Markt oder an Genossenschaften höherer Ordnung absetzbar.

Die Frage, welches Kalkulationsverfahren für die Winzergenossenschaft am zweckmäßigsten ist, läßt sich nach dem im vorigen Abschnitt Gesagten und nach Untersuchung des Leistungsprogramms nun leicht entscheiden. Es kann nur die Stufendivisionskalkulation sein, und zwar in der Form der Veredelungskalkulation. Als nächstes ist zu klären, welches Abrechnungsverfahren für die Stufenkalkulation der Winzergenossenschaft zur Anwendung kommen soll. Am geeignetsten erscheint folgendes Verfahren: Die Selbstkosten jeder Stufe werden durch die Zahl der Leistungseinheiten der Stufe dividiert, d.h. die Stufenkosten je Leistungseinheit ermittelt. Entsprechend der Zahl der durchlaufenen Stufen werden die Stufenkosten addiert.

Bei diesem Verfahren genügen die Selbstkosten je Stelle bzw. Stufe für die Betriebskontrolle, da hier der Kostenänderung in einer Kostenstelle nicht zwangsläufig eine Änderung oder Kompensation in den nachgelagerten Stellen folgt. Auch schwankende Rohstoffpreise beeinflussen das Kostenbild der Kostenstellen nicht, da ja die Rohmaterialkosten bei der Veredelungskalkulation aus der Kostenstellenrechnung ausgeklammert bleiben. Ihre Einbeziehung in die Preisberechnung erfolgt erst dann, wenn die Kostenstellenkosten auf die Produkte verteilt sind. Zu diesem Zweck werden die Rohmaterialkosten unter Berücksichtigung der

Ausbeute und des Schwundes auf die Mengen der verschiedenen Sorten aufgeteilt.

3. Die Rohstoffkosten und ihre Verteilung auf die Leistungen

Im Kapitel "Kostenartenrechnung" wurde auf den besonderen Charakter des Fertigungsmaterials bezüglich der Kosteneigenschaft hingewiesen und die Frage gestellt, wie die Wertfestsetzung der Rohstoffe Trauben zu erfolgen hat, nachdem sich Marktpreise nicht bilden können. Es bleibt keine andere Wahl, als Verrechnungspreise heranzuziehen, die statt der fehlenden Marktpreise in die Kalkulation der Winzergenossenschaften eingehen. Nun trifft die Aussage, daß sich keine Marktpreise bilden können, nur auf das Verhältnis von Genossenschaftern zu Genossenschaft zu. Zwischen den sogenannten freien Winzern und ihren Abnehmern, vorwiegend Weinhändlern, besteht sehr wohl ein echter Markt und es bilden sich Preise. Es gilt zu klären, ob diese Marktpreise - evtl. modifiziert - als Verrechnungspreise für den Rohstoffeinsatz der Winzergenossenschaft in Frage kommen.

Eine wichtige Voraussetzung hierzu ist, daß die vom Weinhandel gezahlten Herbstpreise der Genossenschaft überhaupt bekannt sind. Das wird in aller Regel der Fall sein; Vorstandschaft und Geschäftsführung erlangen aus Gesprächen, Presse- und Rundfunkmeldungen Kenntnis von diesen Preisen.

Generell gültige Aussagen über die Höhe der vom Weinhandel gezahlten Preise zu treffen, ist schwierig. Die Abhängigkeit von der Qualität und der Menge des Traubenangebotes und von der Absatzlage ist in diesem Zusammenhang nicht von Interesse, da sie für den entsprechenden Genossenschaftspreis ebenso besteht. Bedeutsam ist, ob sich die unterschiedliche Marktstellung der genossenschaftlich organisierten und der freien Winzer bei gleicher Marktlage in den Preisen niederschlägt. Das muß deshalb verneint werden, weil hier ja nicht Kaufpreise der Weinhandler an die freien Winzer und Auszahlungspreise der Genossenschaft an ihre Mitglieder verglichen werden, sondern Kaufpreise der Weinhandler und Rohstoffpreise der Genossenschaft. Nur die beiden Auszahlungspreise unterscheiden sich auf Grund der unter-

schiedlichen Marktstellung der Winzer.

Aus einem anderen Grund aber können die Preise des Weinhandels zu hoch sein, um als Verrechnungspreise für den Rohstoffeinsatz der Genossenschaft zu dienen. Die steuerpflichtigen Weinhändler sind im Gegensatz zu den steuerbegünstigten Winzergenossenschaften ¹⁾ in der Lage, die großzügigen Bestimmungen des deutschen Weingesetzes bezüglich des Weinverschnitts auszunützen. Dies geschieht durch Zusatz billiger ausländischer Weine zu den wesentlich teureren einheimischen Weinen. Diese Verbilligung des Rohstoffeinsatzes befähigt den Handel, Preise an die Winzer zu bezahlen, die vom Standpunkt der Winzergenossenschaften aus als überhöht angesehen werden. Für die Beurteilung im Einzelfall, ob die Händlereinkaufspreise ohne weiteres als Verrechnungspreise für die Winzergenossenschaft dienen können, oder ob Korrekturen angebracht sind, kann kein Rezept angegeben werden.

Bei unveränderter Übernahme der Händlereinkaufspreise als Verrechnungspreise muß selbstverständlich Übereinstimmung der Sorten, Lagen und Qualitäten gegeben sein. Wo dies nicht der Fall ist, sind Modifikationen erforderlich. Basiert beispielsweise der Händlereinkaufspreis auf einem anderen als dem Mostgewicht der "Genossenschafts"-Trauben, so ist dieser Umstand bei der Bewertung zu beachten.

Theoretisch ist für die Festsetzung des Verrechnungspreises auch eine Orientierung an den Selbstkosten der angeschlossenen Winzerbetriebe denkbar. Der praktischen Verwirklichung steht entgegen, daß die Kosten kaum zu ermitteln sind, da die bäuerliche Buchführung dafür nicht ausreicht.

Die Bewertung des Rohstoffeinsatzes hat kurz nach der Ernte, also noch im Herbst, zu erfolgen. Die weit verbreitete Übung, die zur Verwertung übernommenen Rohstoffe erst zum folgenden Bilanzstichtag zu bewerten, befähigte die Winzergenossenschaften, die Bewertung in Kenntnis der betrieblichen Aufwendungen bzw.

1) Der Bundesfinanzhof hält in seinem Urteil vom 10. Februar 1953 I 123/52 U den Zukauf und Zusatz von Deckwein zur Farbverbesserung dann für steuerlich unbedenklich, wenn der Zusatz nur ausnahmsweise und in geringen Mengen erfolgt und "zur Erreichung der Verkäuflichkeit des Weines unumgänglich notwendig ist" (siehe Bundessteuerblatt 1953 Teil III, Seite 81)

Kosten und Erträge vorzunehmen und sie zu einem Mittel der Bilanz- bzw. Gewinnpolitik zu machen. Die Bewertung wurde zu Auszahlungspreisen vorgenommen, so daß der Betriebserfolg der Winzergenossenschaft in der Rohstoffbewertung Niederschlag fand. Daß solche Werte für die Kalkulation nicht verwendbar sind, leuchtet ein, denn die Selbstkosten setzen sich aus der Summe der Kosten und nicht aus einem Gemisch von Kosten- und Erfolgsteilen zusammen.

Die Verbuchung des Rohstoffeinsatzes geschieht auf den Materialkonten der Kontenklasse 3. Diese Kosten gehen nicht in die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung ein ¹⁾, sondern gelangen direkt auf das Herstellungskonto der Klasse 6.

Im Anschluß an die Zurechnung der durch die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung laufenden Kosten auf die verschiedenen Erzeugnisse müssen noch die Rohstoffkosten auf diese aufgeteilt werden. Voraussetzung dazu ist die Kenntnis der in die einzelnen Erzeugnisse als Rohstoff eingegangenen Traubenmengen und -qualitäten. Als Unterlagen hierfür dienen die Aufzeichnungen im Traubenanlieferungs-, Keller- und Flaschenlagerbuch. Sie geben Auskunft über die angelieferten Traubenmengen, den gewonnenen Keltermost und die lagernden Weinmengen in Tanks, Fässern und Flaschen. Dabei wird sowohl für die Trauben als auch für die Weine unterschieden nach Sorten, Lagen und Qualitäten.

Für die Zurechnung der Rohstoffkosten auf den Keltermost, das Erzeugnis der ersten Produktionsstufe, ist die Ausbeute maßgebend. So ist bei einer Ausbeute von 80 % 1 Liter Keltermost mit den Kosten von 1,25 kg Trauben zu belasten.

Beim Ausbau des Keltermostes zu Wein, also in der zweiten Produktionsstufe, tritt meistens eine weitere Verringerung der Menge ein. Ein Schwund von 3 % bedeutet, daß aus 1 Liter Keltermost nur 0,97 Liter Wein gewonnen wird oder daß zu 1 Liter Wein 1,031 Liter Keltermost benötigt werden. Der Rohstoffpreis eines Liters Keltermost ist demnach mit 1,031 zu multiplizieren, um zu dem Rohstoffpreis für 1 Liter Wein zu kommen.

1) Vgl. die Ausführungen auf Seite 56

Auch im Abfüllbereich können sich Mengenverluste ergeben, die den Rohstoffpreis des abgefüllten Weines gegenüber dem nur fertig ausgebauten erhöhen. Die Berechnung erfolgt in gleicher Weise wie oben.

4. Die Kalkulation der einzelnen Kostenträger

a) Die Kalkulation des Keltermostes

Dem Keltermost sind folgende Kosten zuzurechnen:

1. die Kosten der Fertigungskostenstelle Kelterei
(nach Umlage der allgemeinen Hilfskostenstelle),
2. anteilige Kosten der Kostenstelle Verwaltung
(nach Umlage der Hilfskostenstellen),
3. für die abgesetzte Keltermostmenge anteilige Vertriebskosten (nach Umlage der Hilfskostenstellen),
4. die Rohstoffkosten.

Die Summe der Kosten unter 1. und 2. wird durch die Menge des gesamten Keltermostes dividiert, die der Rohstoffkosten durch die Mengen der verschiedenen Sorten. Addiert ergeben sich die Kosten je Liter des zum Ausbau bestimmten Keltermostes. Rechnet man die Vertriebskosten je Liter hinzu, so erhält man die Selbstkosten der zum Absatz gelangenden Keltermoste.

Bei der Kalkulation des abgesetzten Keltermostes wird bewußt darauf verzichtet, einen Unterschied zu machen zwischen den am Markt verkauften und den an Genossenschaften höherer Ordnung weitergegebenen Mengen. Man unterstellt dabei wohl zu Recht, daß der Absatz an den Markt und die Weitergabe an eine Genossenschaft höherer Ordnung ähnlichen Kostenaufwand im Vertriebsbereich der Winzergenossenschaft verursachen.

Die Kalkulation des Keltermostes sollte vor dem Zeitpunkt des Absatzes, am besten am Monatsende nach Abschluß der Kelterarbeiten, erfolgen. Zu Kalkulations- weniger zu Kontrollzwecken muß demnach ein monatlicher Abschluß der Kostenrechnung gemacht werden. Da ein großer Teil der Kosten sowieso monatlich anfällt, bereitet dies keine großen Schwierigkeiten. Die übrigen Kosten

sind zeitlich abzugrenzen. Sofern schon während des Kelterprozesses Most abgegeben wird, ist eine exakte (Nach-) Kalkulation nicht möglich. In diesem Falle ist die voraussichtliche Auslastung der Kostenstelle Kelter zu schätzen und die Kalkulation an Hand von Erfahrungswerten früherer Rechnungsperioden vorzunehmen ¹⁾.

b) Die Kalkulation des ausgebauten Weines

ba) Dem im Rechnungsjahr ausgebauten Wein sind folgende Kosten zuzurechnen:

- | | | |
|-------------------------------------|---|--|
| 1. die gesamten Ausbaukosten | } | Kosten der Kostenstelle
Ausbau- und Lagerkeller |
| 2. die anteiligen Lagerkosten | | |
| 3. die anteiligen Verwaltungskosten | | |

Diese Kostensumme wird dividiert durch die Menge ausgebauten Weines. Zu den auf diese Weise errechneten Kosten je Liter werden die Kosten eines Liters des zum Ausbau verwandten Keltermostes addiert, nachdem diese Kosten eine Korrektur erfahren haben, die dem Schwund Rechnung trägt:

$$\begin{aligned} &\text{Kalkulierte Kosten des Keltermostes DM 1.20} \\ &\text{Schwund beim Ausbau- und Lagerprozeß (im 1. Jahr) 3 \%} \\ &\text{Korrigierte kalkulierte Kosten des Keltermostes} \\ &1.20 \times \frac{100}{97} = 1.20 \times 1.031 = 1.24 \end{aligned}$$

Das Ergebnis sind die kalkulierten Selbstkosten des ausgebauten Weines.

bb) Die in der Genossenschaft lagernden Weine früherer Jahrgänge haben in jedem Geschäftsjahr den Teil der Lagerkosten und den Verwaltungskostenanteil zu tragen, die sie verursacht haben. Hinzuaddiert werden die kalkulierten Kosten des Ausbaujahres und die Lager- und Verwaltungskostenanteile aller Lagerjahre.

c) Die Kalkulation des Flaschenweines

Die Gesamtkosten der Kostenstelle Flaschenabfüllung zuzüglich

1) Vgl. hierzu Abschnitt "Kostenrechnung und Kostenplanung" (Hauptteil C) V, Seite 52 f.)

eines Verwaltungskostenanteiles verteilen sich auf die abgefüllten Flaschen. Dabei ergeben sich unterschiedliche Kostenbelastungen für die Liter- und die 1/1-Flaschen ¹⁾.

ca) Für die Kalkulation des neuen, abgefüllten Weines werden zu den Kosten der Flaschenabfüllung je Flasche die kalkulierten Kosten des ausgebauten Weines der entsprechenden Sorte addiert; bei den 1/1-Flaschen selbstverständlich nur 70 % des Preises.

Sofern Schwund einzukalkulieren ist, erfahren auch die kalkulierten Kosten des ausgebauten Weines eine Erhöhung, wie das oben für den Keltermost aufgezeigt wurde.

cb) Für die Kalkulation abgefüllter Weine älterer Jahrgänge sind zu den Abfüllkosten je Flasche die gemäß 5. b) kalkulierten Kosten zu addieren.

d) Die Kalkulation der abgesetzten Weine

da) des offen abgesetzten Weines

Zu dem ermittelten Vertriebskostenanteil je Liter ²⁾ werden die kalkulierten Kosten des ausgebauten Weines addiert.

db) des abgesetzten Flaschenweines

Vertriebskostenanteil je Liter zuzüglich Kosten des Flaschenweines ergibt die kalkulierten Kosten je Flasche verkauften Weines.

e) Die Kalkulation des an die Genossenschafter zurückgelieferten Weines

Der zum Eigenverbrauch an die Genossenschafter gelieferte Wein wurde bisher vielfach so berechnet, daß die abgegebene Menge, vermehrt um einen Aufschlag, von der Anlieferungsmenge des Genossenschafters abgesetzt wurde. Von der Anlieferungsmenge des Genossenschafters kamen bei Rücknahme von 100 Liter Wein z.B. 130 Liter zum Abzug. Der Aufschlag sollte die Kosten des Genos-

1) Vgl. die Ausführungen unter D) II, 2. bd)

2) Vgl. die Ausführungen unter D) II, 2. be)

senschaftsbetriebes abdecken.

Andere Winzergenossenschaften verlangten von ihren Mitgliedern denselben Preis wie von allen anderen Kunden, wobei dann teilweise ein Mitgliederrabatt gewährt wurde.

In aller Regel war man bestrebt, den Wein an die Mitglieder zu einem Preis zu liefern, der möglichst genau die Selbstkosten der Genossenschaft deckte, so daß auch bezüglich der Inanspruchnahme der Genossenschaft durch die Mitglieder in der Eigenschaft als Kunden das genossenschaftliche Prinzip verwirklicht wurde.

Der Kostenanfall für den Rücklieferungswein ist im Vergleich zu dem am Markt abgesetzten Wein um die Rohstoffkosten und um einen Teil der Vertriebskosten geringer. Dieser Teil der Vertriebskosten läßt sich auch mit einigem Arbeitsaufwand nur annähernd genau bestimmen. Sicher abzusetzen von den Vertriebskosten wären die Kosten der Rechnungserteilung. Meistens würden auch die Verpackungskosten entfallen.

Würde man auch beim Rücklieferungswein die vollen Vertriebskosten rechnen, dann würden die Genossenschafter zugunsten der Kunden, die nicht Mitglied der Genossenschaft sind, benachteiligt. Nachdem die an die Genossenschafter rückgelieferten Mengen einen sehr geringen Teil des abgesetzten Weines ausmachen, ist die Mehrbelastung des an Nichtmitgliedern abgesetzten Weines bei Zurechnung der gesamten Vertriebskosten auf diese Menge minimal. Es soll deshalb der Rücklieferungswein je nach Produktionsreife wie der zum Absatz bestimmte Wein vor Zurechnung der Vertriebskosten kalkuliert werden. Man wird in die Kalkulation also auch die Rohstoffkosten einbeziehen und demgegenüber dem Genossenschafter seine gesamte Anlieferung gutschreiben. Das ist einmal vom Standpunkt der Verrechnung aus übersichtlicher und andererseits im Hinblick auf etwa differierende Qualitäten des angelieferten Traubengutes und des rückgelieferten Weines genauer und gerechter.

Kalkulationsbeispiel:

Ausgangsdaten:

Keltermost insgesamt	258 200 Liter
davon abgesetzt	16 000 "
Keltermost, zum Ausbau bestimmt	242 200 "
ausgebauter Wein (ca. 3 % Schwund!)	234 900 "
abgefüllte Menge alten Weines	152 300 "
davon in Liter-Flaschen	117 790 "
und in 49 300 1/1-Flaschen	34 510 "
abgefüllte Menge neuen Weines	26 100 "
davon in Liter-Flaschen	20 990 "
und in 7 300 1/1-Flaschen	5 110 "
lagernde Menge alten Weines	115 600 "
abgesetzte Weinmenge insgesamt	224 200 "
davon offen	76 000 "
und in 150 990 Flaschen	148 200 "

Kostenstellenkosten nach Umlage der Hilfskostenstellen:

Kelterei	DM 11 151.-
Ausbau- und Lagerkeller	DM 37 289.-
Flaschenabfüllung	DM 33 860.-
Verwaltung	DM 14 581.-
Vertrieb	DM 53 450.-

Kalkulation:

I. Kalkulation des Keltermostes:

1. Keltereikosten	DM 11 151.-
2. anteilige Verwaltungskosten	DM 1 701.- ¹⁾
2 582 hl Keltermost kosten	DM 12 852.-
1 1 Keltermost kostet	DM - .0498

1) Zur Errechnung der anteiligen Verwaltungskosten vgl. Beispiel auf Seite 115

II. Kalkulation des ausgebauten Weines:

1. Ausbaukosten	DM 22 099.-
2. anteilige Lagerkosten	DM 10 180.- ¹⁾
3. anteilige Verwaltungskosten	DM 4 341.-
Kellerkosten für 2 349 hl Wein	DM 36 620.-
Kellerkosten für 1 Liter Wein	DM - .1559
+ Keltermostkosten für 1 Liter (nach Schwundausgleich)	DM - .0513
1 Liter ausgebauter Wein kostet	DM - .2072

III. Kalkulation des Flaschenweines ²⁾:

1. Abfüllkosten insgesamt	DM 33 860.-
Die Abfüllkosten setzen sich zusammen aus:	
a) reine Abfüllkosten	
für 195 380 Flaschen	DM 17 479.-
je Flasche	DM - .089 - .089
b) Flaschenkosten insg.	DM 5 578.-
für 138 780 Liter-Fl.	DM 4 163.-
für 1 Liter-Fl.	DM - .03
für 56 600 1/1- Fl.	DM 1 415.-
für 1 1/1- Fl.	DM - .025
c) Ausstattungskosten	
insgesamt	DM 10 803.-
für 138 780 Liter-Fl.	DM 9 847.- ³⁾
für 1 Liter-Fl.	DM - .071
für 56 600 1/1- Fl.	DM 849.- ³⁾
für 1 1/1- Fl.	DM - .169

1) Zur Errechnung der anteiligen Lagerkosten vgl. Ausführungen auf Seite 111

2) Vgl. Seite 112

3) Ausschußkosten inbegriffen

2. anteilige Verwaltungskosten

für 178 400 Liter
(alten und neuen) Wein DM 7 471.-¹⁾

für 1 Liter Wein - .0419

für 0,7 Liter Wein - .0293

Abfüllkosten für 1 Liter-Flasche DM - .2319

Abfüllkosten für 1 1/1 -Flasche DM - .3123

+ Kosten für 1 Liter ausgeb. Weines DM - .2072

Kosten für 0,7 Liter " " DM - .1450

Kosten einer Liter-Flasche
neuen, abgefüllten Weines DM - .4391

Kosten einer 1/1-Flasche
neuen, abgefüllten Weines DM - .4573

Kosten einer Liter-Flasche
alten, abgefüllten Weines DM - .2319

Kosten einer 1/1-Flasche
alten, abgefüllten Weines DM - .3123

(Die Kosten der Kelter- und Ausbau- und Lagerstufen erhält der alte, abgefüllte Wein über die Rohstoffkosten angerechnet. Die Rohstoffkosten des alten Weines enthalten ja doch aktivierte Kelter- und Ausbaukosten vergangener Perioden.)

1) Vgl. Seite 115

IV. Kalkulation der abgesetzten Weine und Moste ¹⁾:

Vertriebskosten insgesamt	DM 53 450.-		
für 160 hl Keltermost	DM 1 148.40		
für 1 1 Keltermost	DM	- .072	
für 760 hl offenen Wein	DM 13 775.-		
für 1 1 offenen Wein	DM	- .181	
für 150 990 Flaschen	DM 38 526.60		
für 1 Flasche	DM	- .255	- .255
+ Kosten einer abgefüllten Liter-Fl. neuen Weines	DM	- .4391	
Kosten einer abgefüllten 1/1-Fl. neuen Weines	DM		- .4573
Kosten einer abgesetzten Liter-Fl. neuen Weines	DM	- .6941	
Kosten einer abgesetzten 1/1-Fl. neuen Weines	DM		- .7123
Kosten einer abgesetzten Liter-Fl. alten Weines	DM	- .4869	
Kosten einer abgesetzten 1/1-Fl. alten Weines	DM		- .5673
Kosten eines Liters abgesetzten Keltermostes aus Stufe I	DM	- .0498	
+ Vertriebskosten (s.o.)	DM	- .072	
	DM	- .1218	
Kosten eines Liters abgesetzten offenen Weines aus Stufen I und II	DM	- .2072	
+ Vertriebskosten (s.o.)	DM	- .181	
	DM	- .3882	

1) Vgl. Seite 117

V. Rohstoffkosten:

für 1 kg Trauben (zur Abfüllung in Liter-Flaschen)	DM 1.-	
für 1 Liter neuen Wein bei 80 %iger Ausbeute und 3 % Schwund	DM 1.25	1.29
	DM	
für 1 kg Qualitätstrauben (zur Abfüllung in 1/1-Fl.)	DM 1.50	
für 1 Liter neuen Wein bei 80 %iger Ausbeute und 3 % Schwund	DM 1.875	
	DM 1.947	
für 0,7 Liter Wein	DM	1.363
für 1 Liter Wein vom vorigen Jahrgang bei 2 % Schwund	DM 1.50 ¹⁾	
	DM	1.53
für 1 Liter Qualitätswein vom vorigen Jahrgang bei 2 % Schwund	DM 2.20 ¹⁾	
	DM 2.244	
für 0,7 Liter Qualitätswein		1.571

<u>Ergebnis:</u>	1 Liter Wein durchschnittlicher Qualität	
	des neuen Jahrgangs kostet	DM 1.9841
	des vorigen Jahrgangs "	DM 2.0169
	1 1/1-Flasche Qualitätswein	
	des neuen Jahrgangs kostet	DM 2.0753
	des vorigen Jahrgangs "	DM 2.1383
	1 Liter Keltermost (offen) durchschnittlicher Qualität kostet	DM 1.3718 ²⁾
	1 Liter Keltermost (offen) guter Qualität kostet	DM 1.9968 ²⁾
	1 Liter offener Wein durchschnittlicher Qualität kostet	DM 1.6783
	1 Liter offener Wein guter Qualität kostet	DM 2.3353

1) Rohstoffkosten und Kosten der Stufen I und II des Vorjahres

2) Der Schwund von 3 % fällt hier weg

f) Die Kalkulation der Kuppelprodukte Keltermost und Trester bzw. Wein und Hefe

Trester und Hefe sind verwertbare Abfallprodukte, die beim Keltern bzw. bei Ausbau des Weines zwangsläufig anfallen. Sie sind demnach als Kuppelprodukte (Nebenprodukte) zu bezeichnen und erschweren als solche die Kalkulation der Winzergenossenschaft. Die technische Eigenart der Kuppelproduktion, das gemeinsame Entstehen der Kuppelprodukte, hat zur Folge, daß auch die Kosten für alle Kuppelprodukte gemeinsam anfallen ¹⁾. Eine direkte Kostenermittlung für die bei der Kelterung anfallenden Kuppelprodukte Keltermost und Trester oder des im Ausbauprozess gewonnenen Weines und der Hefe ist deshalb nicht möglich. Man kann nur versuchen, die gemeinsam entstandenen Kosten auf die einzelnen Produkte aufzuschlüsseln.

"Die Ermittlung der Kosten der einzelnen Kuppelerzeugnisse ... setzt besondere Kostenwerte voraus, die aus den mit Hilfe der originären Kostenwertarten errechneten Gesamtkosten der Kuppelproduktion abgeleitet werden" ²⁾. Von den Verfahren zur Bestimmung der Kosten von Kuppelprodukten ist im vorliegenden Falle dasjenige das günstigste, das den Kostenwert in Form des Restwertes ermittelt. Die Restrechnung oder Subtraktionsmethode empfiehlt sich dann, wenn aus der Kuppelproduktion ein Haupterzeugnis und ein oder wenige Nebenprodukte anfallen. Das ist tatsächlich beim Kelterprozeß, bei dem Keltermost und Trester erzeugt werden, wie auch beim Ausbauprozess, der ausgebauten Wein und Hefe liefert, der Fall. Die Nebenprodukte Trester und Hefe sind wertmäßig gegenüber Keltermost und Wein verhältnismäßig unbedeutend, womit eine weitere Bedingung für die sinnvolle Anwendung der Restrechnung gegeben ist.

Die Restrechnung vermag nur die Selbstkosten des Hauptprodukts zu ermitteln, also des Erzeugnisses, auf das sich die Produktionsabsicht richtet. Zu diesem Zweck subtrahiert sie von den Gesamtkosten der Kuppelproduktion statt der (nicht zu ermittelnden) Kosten des Nebenproduktes dessen Nettoerlöse und betrach-

1) Vgl. Heinen, E.: "Betriebswirtschaftliche Kostenlehre", Band I, Wiesbaden 1959, Seite 87 ff.

2) Ebenda, Seite 89

tet die verbleibenden (Rest-) Kosten als Kosten des Hauptproduktes. Nettoerlöse sind in diesem Zusammenhang die Differenz zwischen Verkaufserlös und außerhalb der verbundenen Produktion im Betrieb angefallenen Kosten.

Für die Praxis der Winzergenossenschaft ergibt sich, daß die Kalkulation des Keltermostes und des ausgebauten Weines in der Weise zu modifizieren ist, daß von den Stellenkosten der Kelterei die Erlöse der Trester und von den Stellenkosten des Ausbau- und Lagerkellers die Erlöse der Hefe als "negative Kosten"¹⁾ abzuziehen sind, so daß sich die kalkulierten Selbstkosten je Liter Keltermost bzw. Wein vermindern. In der Winzergenossenschaft kann man hierbei die effektiven Erlöse mit den Nettoerlösen im oben verstandenen Sinne gleichsetzen, da keine Fertigungskosten außerhalb der verbundenen Produktion und höchstens so geringfügige Vertriebskosten anfallen, daß sie ohne Schaden vernachlässigt werden können.

Weiter oben wurde festgestellt, daß für die Anwendung der Restwertrechnung in der Winzergenossenschaft günstige Voraussetzungen vorliegen. Das bedeutet nicht, daß diese Art der Kalkulation voll befriedigen muß. Sie ist nur insoweit günstig, als für den vorliegenden Fall keine bessere vorgeschlagen werden kann. Die Nachteile der Restwertmethode sind kurz skizziert folgende ²⁾:

1. Die Selbstkosten des Keltermostes bzw. Weines erscheinen als Abhängige der Marktpreise der Abfallprodukte, sind also vom Verhalten des Marktes beeinflusst.
2. Die Gleichsetzung der Marktpreise der Abfallprodukte Trester und Hefe mit deren nicht zu ermittelnden Selbstkosten ist nur in seltenen Grenzfällen richtig. Da also die Subtraktionsgröße der Restwertmethode meist ungenau ist, gilt dasselbe für den "Rest", d.h. für die Selbstkosten der Hauptprodukte Keltermost und Wein.

1) Schmalenbach, E.: "Kostenrechnung und Preispolitik", Köln und Opladen 1956, Seite 340

2) Eine ausführliche Behandlung des Problems findet sich bei Heinen, E.: a.a.O., Seite 90, 91

E) Die Auswertung der Kostenrechnung

I. Allgemeines

Aus Kapitel C, I, das die "Aufgaben der Kostenrechnung im Winzergenossenschaftsbetrieb" aufzeigte, ging hervor, daß das Rechnungswesen keineswegs Selbstzweck ist. Es wurde dort u.a. auf die Aufgaben der Kostenrechnung, als Grundlage für die Betriebskontrolle und für den Betriebsvergleich zu dienen, hingewiesen ¹⁾. Das bedeutet nichts anderes, als daß sich an die Bereitstellung der Zahlen durch die Kostenrechnung ein sinnvolles Auswerten anschließen muß. Dieses Auswerten geschieht im wesentlichen durch Bildung von Kennzahlen und durch Vergleichen der gewonnenen Zahlen. Bei der Bildung von Kennzahlen handelt es sich um Inbeziehungsetzen von Kostengrößen zu Kosten- oder von Kostengrößen zu Leistungsgrößen. Die gewonnenen Kennzahlen geben Einblick in die Betriebsstruktur und lassen die Leistungsfähigkeit einzelner Bereiche erkennen. Die durch die Kostenrechnung gewonnenen Zahlen und auch die daraus errechneten Kennzahlen lassen sich vergleichen. Man unterscheidet dabei den einbetrieblichen Vergleich, dem die Zahlen verschiedener Rechnungsperioden ein- und desselben Betriebes als Untersuchungsobjekte dienen (Zeitvergleich) und den zwischenbetrieblichen Vergleich, bei dem sich die Untersuchung auf die Zahlen mehrerer Betriebe erstreckt. Für beide dieser Arten des Betriebsvergleichs besteht die Möglichkeit, entsprechend der Gliederung des Rechnungswesens als Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgervergleich durchgeführt zu werden. Das eigentliche Ziel dieser Vergleiche ist stets, eine Erklärung für die angefallenen Kostenunterschiede geben zu können.

II. Die Auswertung der Kostenartenrechnung

Zur Auswertung der Kostenartenrechnung werden die Kostenarten, wie sie im Betriebsabrechnungsbogen erscheinen, d.h. reine

1) Vgl. die Abschnitte C) II und VI, Seite 39 ff. und 50 ff.

Kostenarten, herangezogen. Sie lassen sich zur Gesamtsumme der Kosten ins Verhältnis setzen, so daß der prozentuale Anteil jeder Kostenart an den Gesamtkosten erkennbar wird. Die Geschäftsführung der Winzergenossenschaft kann sich auf diese Weise darüber informieren, welche Bedeutung den einzelnen Kostenarten zukommt. Die wertmäßig bedeutenden Kostenarten verfolgt sie dann in ihrer Entwicklung. Dazu werden die entsprechenden Kostenzahlen verschiedener Perioden nebeneinandergestellt und verglichen.

Neben diesem einbetrieblichen Zeitvergleich kann auch ein zwischenbetrieblicher Vergleich angestellt werden, der dann Aussagen über die Unterschiede in den Kostenstrukturen der Vergleichsbetriebe trifft. Der einzelne Betrieb wird dann besonders die Kostenarten näher untersuchen, die höher liegen als bei den anderen Betrieben. Um der unterschiedlichen Gesamtkostenhöhe der verschiedenen Betriebe Rechnung zu tragen, vergleicht man nicht die absoluten Kostenzahlen, sondern Prozentzahlen.

	Betrieb-Nr. 1	2	3	4	5
Kostenarten					
	%	%	%	%	%
Löhne	7,6	9,2	8,4	10,1	6,8
Gehälter	13,6	15,8	12,9	11,7	10,2
Material für Warenumschießung	11,0	10,8	13,0	12,6	11,9
Heizmaterial	1,1	1,3	1,3	1,5	1,4
Umsatzsteuer	17,0	18,7	17,6	19,8	17,6
Provisionen	8,3	9,0	7,2	10,3	8,8
usw.					
Summe	100	100	100	100	100

Im allgemeinen bleibt man bei diesen Auswertungen der Kostenartenrechnung nicht stehen. Die hierbei gewonnenen Erkenntnisse sind zu allgemein und bedürfen deshalb einer Vertiefung. Es genügt eben nicht zu wissen, daß Kosten vergleichsweise überhöht sind, sondern man muß ermitteln, in welchem Bereich die Ursache liegt. Dazu ist die Auswertung der Kostenstellenrechnung notwendig.

III. Die Auswertung der Kostenstellenrechnung

Als Ziel der Auswertungen wurde weiter oben genannt, eine Erklärung für die angefallenen Kostenunterschiede geben zu können. Die Auswertung der Kostenstellenrechnung muß erkennen lassen, welche Kostenstelle für Kostenabweichungen verantwortlich ist.

Die Kostenstruktur der einzelnen Kostenstelle wird dadurch dargestellt, daß man die von der Kostenstellenrechnung gelieferten Kosten der Kostenstelle zu ihren Gesamtkosten ins Verhältnis setzt.

Die Beurteilung der Angemessenheit der einzelnen Kosten im Verhältnis zu den Gesamtkosten der Stelle läßt sich wiederum nur mit Hilfe von Vergleichen vornehmen. Auch hier sind prinzipiell einbetrieblicher und zwischenbetrieblicher Vergleich möglich, wenn auch der letztere wesentlich problematischer ist als der entsprechende Kostenartenvergleich. Während nämlich eine einheitliche Abgrenzung der reinen Kostenarten für alle Vergleichsbetriebe ohne allzu große Schwierigkeiten erreicht werden kann, verwässern eine unterschiedliche Abgrenzung der Kostenstellen auf Grund betrieblicher Eigenheiten und unterschiedliche Kostenartenumlage das Vergleichsergebnis.

Diese Abgrenzungs- und Umlageprobleme stellen sich nicht so sehr beim einbetrieblichen (Zeit-) Vergleich, weil man dort die Kontrolle darüber hat, daß die Vergleichszahlen auf einheitlicher Basis entstanden sind. Hier lassen sich die einzelnen Kostenstellen an Hand der gegenübergestellten Kostenstellenkosten (in mehr oder weniger weiter Aufgliederung) bezüglich der Entwicklung ihrer Kostenstruktur verfolgen.

Während die Auswertung der Kostenartenrechnung Kostenabweichungen lediglich der Höhe nach anzeigt, ermöglicht die Auswertung der Kostenstellenrechnung, die Orte der Entstehung der Kostenabweichungen festzustellen. Darüber hinaus zeigt die Auswertung der Kostenstellenrechnung aber auch solche Kostenabweichungen auf, die durch Abweichungen in entgegengesetzter Richtung in anderen Kostenstellen kompensiert werden, so daß sie bei der Auswertung der Kostenartenrechnung nicht erkennbar werden (Kostensubstitution).

Eine weitere Auswertungsmöglichkeit der Kostenstellenrechnung bietet sich in einem Kosten-Leistungs-Vergleich. Diese Gegenüberstellung von Kosten und Leistungen bezeichnet Norden ¹⁾ mit Recht als wichtigstes Auswertungsergebnis des Betriebsabrechnungsbogens. Die Winzergenossenschaften gehören zu den Betrieben, bei denen sich den einzelnen Kostenstellen exakt meßbare, einheitliche Leistungen zuordnen lassen, wo man also den Anteil der Kostenstellenkosten an einer Leistungseinheit der Kostenstelle durch einfache Division der Kosten durch die Leistungen ermitteln kann. Die so gewonnenen Zahlen sind gute Kennzahlen für die Wirtschaftlichkeit der Kostenstellen. Auch diese Zahlen wird man von Periode zu Periode oder von Betrieb zu Betrieb vergleichen.

Der Kosten-Leistungs-Vergleich kann außerdem in der Weise erfolgen, daß man einzelne Kostenarten den Leistungen gegenüberstellt, etwa die Heizmaterialkosten der Kostenstelle je Leistungseinheit errechnet. Solche Kennzahlen ergeben wichtige Aufschlüsse über die Abhängigkeit der einzelnen Kostenarten vom Beschäftigungsgrad, wenn sie im Zeitvergleich verfolgt werden.

IV. Die Auswertung der Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung ermittelt die Selbstkosten je Leistungseinheit. Im Falle der mehrstufigen Divisionskalkulation, wie sie in der Winzergenossenschaft angewandt werden soll, werden die Stellen- oder Stufenkosten je Kostenstellenleistung addiert und ergeben so die Stückkosten. Eine Betrachtung dieser Stückkosten im Rahmen der Auswertung der Kostenträgerrechnung wird also eine Fortführung dessen bedeuten, was beim Kosten-Leistungs-Vergleich bei der Auswertung der Kostenstellenrechnung vorgenommen wurde. Daß der Erkenntniswert dieser Kennzahl aus zusammengezogenen Stückkosten aber geringer ist, liegt auf der Hand. Außerdem enthalten die Stückkosten auch die Rohstoffkosten, die mit der Kostenstruktur des Betriebes ja nur sehr bedingt zusammenhängen. Ein Vergleich der Stückkosten mit Einfluß der Rohstoffkosten hat sowohl einbetrieblich wie zwischenbetrieblich wenig Sinn.

1) Norden, H.: "Der Betriebsabrechnungsbogen", Stuttgart 1961, Seite 158 ff.

F) Die auf der Kostenrechnung aufbauende Erfolgsrechnung

I. Die innerbetrieblichen Zwecken dienende Erfolgsrechnung

1. Die innerbetriebliche Periodenerfolgsrechnung

Eine Erläuterung des Begriffes Erfolgsrechnung wurde bereits in der Einleitung gegeben ¹⁾. Dort wurde auch darauf hingewiesen, daß die Aussagefähigkeit der Erfolgsrechnung von der Ausgestaltung abhängig ist und daß die Erfolgsrechnung Aufschluß darüber geben sollte, wie sich der Gesamterfolg aus Betriebserfolg und neutralem Erfolg zusammensetzt.

Zur Verwirklichung dieser Forderung wird die zu innerbetrieblichen Zwecken erstellte Periodenerfolgsrechnung in drei Teilen durchgeführt, nämlich als

Betriebsergebnisrechnung,
Abgrenzungsrechnung und
Gesamtergebnisrechnung.

a) Die Betriebsergebnisrechnung

Sinn und Zweck der Betriebsergebnisrechnung ist die Ermittlung des Erfolgs der eigentlichen Betriebstätigkeit. Dazu wird eine Gegenüberstellung der Kosten und der Leistungen vorgenommen. Sie könnte folgendes Aussehen haben:

1) Vgl. Seite 4 f.

Ausgangsdaten für die Betriebsergebnisrechnung:

1. Absatzleistungen:

16 000	1	Keltermost	zu DM 1.45 je 1	DM 23 200.-
50 000	1	offener, neuer Wein	zu DM 1.80 je 1	DM 90 000.-
26 000	1	offener, neuer Wein	zu DM 2.50 je 1	DM 65 000.-
4 510	1	neuer Wein in Ltr.-Fl.	zu DM 2.10 je Fl.	DM 9 471.-
2 380	1	neuer Wein in 1/1-Fl.	zu DM 2.20 je Fl.	DM 7 480.-

Produktionsleistung der abgelaufenen Periode DM 195 151.-

460	1	Hefe	zu ca.DM -.17 je 1	DM 78.-
688	dz	Trester	zu DM 4.- je dz	DM 2 752.-

Abfallprodukte der abgelaufenen Periode DM 2 830.-

115 270	1	alter Wein in Ltr.-Fl.	zu DM 2.20 je Fl.	DM 253 594.-
26 040	1	alter Wein in 1/1-Fl.	zu DM 2.30 je Fl.	DM 85 560.-

Erzeugnisse früherer Perioden DM 339 154.-

2. Lagermengen am Ende der Rechnungsperiode:

87 100	1	offener, neuer Wein	zu DM 1.51 je 1	DM 131 521.-
44 986	1	offener, neuer Wein	zu DM 2.17 je 1	DM 97 620.-
16 480	1	neuer Wein in Ltr.-Fl.	zu DM 1.72 je Fl.	DM 28 346.-
3 444	1	neuer Wein in 1/1-Fl.	zu DM 1.81 je Fl.	DM 8 905.-

Produktionsleistung der abgelaufenen Periode DM 266 392.-

65 600	1	offener, alter Wein	zu DM 1.53 je 1	DM 100 368.-
31 200	1	offener, alter Wein	zu DM 2.24 je 1	DM 69 888.-
2 520	1	alter Wein in Ltr.-Fl.	zu DM 1.74 je Fl.	DM 4 385.-
16 280	1	alter Wein in 1/1-Fl.	zu DM 1.87 je Fl.	DM 43 496.-

Erzeugnisse früherer Perioden DM 218 137.-

(die Lagermengen sind zu Herstellungskosten ¹⁾ bewertet)

3. Kosten der Rechnungsperiode:

vgl. Betriebsabrechnungsbogen und Kalkulationsbeispiel auf Seite 120 bzw. Seite 148 ff.

- 1) Die Herstellungskosten basieren auf der Kalkulation, die der Ermittlung des Selbstkostenpreises dient, so daß in den Herstellungskosten die Zusatzkosten enthalten sind. Ferner enthalten diese Herstellungskosten die Verwaltungskostenanteile, die auf die verschiedenen Erzeugnisse treffen, in voller Höhe. Ein Vergleich mit den Ausführungen unter Kapitel C, IV zeigt, daß diese Rechenweise nicht ganz richtig ist. Im Rahmen des Zahlenwerkes dieser Arbeit hätte sich aber eine Komplizierung ergeben, weshalb auf den Ersatz der Zusatzkosten durch entsprechende bilanzielle Aufwendungen und auf die Aufteilung der Verwaltungskosten verzichtet wurde. Der daraus entstehende Fehler hängt ab von der Diskrepanz zwischen den Zusatzkosten und den entsprechenden bilanziellen Aufwendungen und vom aktivierbaren Anteil der Verwaltungskosten.

Betriebsergebnisrechnung

Kosten		Leistungen	
1. Gesamtkosten (einschl. Rohstoffkosten)	512 346.-	1. Produktion der Rechnungsperiode	
2. Bestandsverminde- rung alter Weine (zu Herstellungs- kosten der Vor- perioden)	234 767.-	a) lagernd (zu Herstellungs- kosten	266 392.-
3. positiver Be- triebserfolg	68 721.-	b) abgesetzt (zu Verkaufserlö- sen)	195 151.-
		2. Abgesetzte Pro- duktion früherer Perioden (zu Ver- kaufserlösen)	339 154.-
		3. Abgesetzte Ab- fallprodukte (zu Verkaufserlösen)	2 830.-
		4. Wertzuwachs der Produktion frü- herer Perioden	12 307.-
		5. negativer Be- triebserfolg	.-
Summe	851 834.-	Summe	851 834.-

Die Werte für diese Betriebsergebnisrechnung werden auf statisti-
schem Wege gewonnen. Die Gesamtkosten erhält man aus den Konten-
klassen 3 (Rohstoffkosten) und 4, die Leistungen aus Keller-,
Flaschenbüchern und aus dem Weinverkaufsbuch.

Der sich als Saldo ergebende Betriebserfolg verfügt bei dieser
Gliederung der Betriebsergebnisrechnung über keine allzu große
Aussagekraft, da er weder den Jahreserfolg verkörpert (sondern
Erfolgsteile mehrerer Perioden in sich vereinigt), noch den Er-
folg aus der Betriebstätigkeit für die einzelnen Weinjahrgänge
darstellt. Es zeigt sich, daß die zeitliche Divergenz von Lei-
stungserstellung (ohne Vertrieb) und Absatz dieser Leistungen,
wie sie bei der Winzergenossenschaft vorliegt, eine Zweiteilung
der Betriebsergebnisrechnung erfordert, so daß der Betriebserfolg

gespalten wird. Leider ist diese Spaltung nicht so durchführbar, daß einerseits der Betriebserfolg der abzurechnenden Periode und andererseits der Betriebserfolg, der auf die Leistungen früherer Perioden zurückgeht, ermittelt werden kann. Schuld daran trägt der Umstand, daß ein Teil der Lagerleistungen und die Abfüll- und Vertriebsleistungen überwiegend für die Produktion früherer Perioden erbracht werden. Trotzdem kann eine Spaltung der Betriebsergebnisrechnung bzw. des Betriebserfolges nach folgendem Muster die Aussagefähigkeit der Betriebsergebnisrechnung steigern:

Betriebsergebnisrechnung

K o s t e n		L e i s t u n g e n	
Gesamtkosten der abgelaufenen Periode (einschl. Rohstoffkosten)	512 346.-	1. Produktionsleistung der abgelaufenen Periode	
./. Kosten der abgelaufenen Periode für Verkäufe früherer Jahrgänge	70 898.-	266 392.- a) lagernd (zu Herstellungskosten)	
./. Kosten der abgelaufenen Periode für nicht verkaufte Bestände früherer Perioden	14 562.-	195 151.- b) abgesetzt (zu Verkaufserlösen)	
		2 830.- 2. Abgesetzte Abfallprodukte (zu Verkaufserlösen)	
Summe der leistungsgerechten Kosten (LK)	426 886.-	464 373.- Summe der Periodenleistungen (LP)	
+ positiver Betriebserfolg I	37 487.-	-- ./.. negativer Betriebserfolg I	
Zwischensumme I	464 373.-	464 373.- Zwischensumme I	
Kosten der abgelaufenen Periode für Verkäufe früherer Jahrgänge	70 898.-	339 154.- Verkäufe von Erzeugnissen aus früheren Perioden (zu Verkaufserlösen)	
+ Kosten früherer Perioden für Verkäufe früherer Jahrgänge	234 767.-		
+ Kosten der abgelaufenen Periode für nicht verkaufte Bestände früherer Jahrgänge	14 562.-	12 307.- + Wertzuwachs bei nicht verkauften Beständen früherer Jahrgänge	
Summe der Kosten "früherer" Perioden (fK)	320 227.-	351 461.- Summe der Leistungen aus "früheren" Perioden (fP)	
+ positiver Betriebserfolg II	31 234.-	-- ./.. negativer Betriebserfolg II	
Zwischensumme II	351 461.-	351 461.- Zwischensumme II	
Summe LK + fK = K	747 113.-	815 834.- Summe LP + fP = P	
+ positiver Gesamtbetriebserfolg	68 721.-	-- ./.. negativer Gesamtbetriebserfolg	
Endsumme	815 834.-	815 834.- Endsumme	

Der Betriebserfolg I ergibt sich aus der Gegenüberstellung der Produktionsleistung, die den Wein des Rechnungsjahrganges betrifft, und der dazu gehörenden Kosten. Auf der Sollseite des Teiles I erscheinen die Kostenarten der Klasse 4 zuzüglich der Rohstoffkosten aus Klasse 3. Es wurde verschiedentlich ¹⁾ auf den besonderen Charakter der Rohstoffkosten in der Winzergewerossenschaft hingewiesen und begründet, warum diese "Kosten" nicht in die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung aufgenommen wurden. Dagegen scheint der Ansatz der "Rohstoffkosten" zu Werten, die entsprechend den Ausführungen unter Kapitel C, IV, 3 ²⁾ gebildet wurden, in der Betriebsergebnisrechnung sinnvoll. Sonst könnte nämlich unter den Leistungen die Produktion der Rechnungsperiode weder soweit lagernd zu Herstellungskosten, noch soweit abgesetzt zu Verkaufserlösen bewertet, aufgeführt werden.

Die abzusetzenden Kosten der abgelaufenen Periode für Verkäufe aus früheren Perioden setzen sich aus Lager-, Abfüll- und Vertriebskostenanteilen zusammen, die ebenso wie die ebenfalls abzusetzenden Kosten der abgelaufenen Periode für nicht verkaufte Bestände aus früheren Perioden (Lager- und Verwaltungskosten) von der Kostenstellenrechnung in Verbindung mit der Kalkulation geliefert werden. Die auf der Habenseite des ersten Teiles der Betriebserfolgsrechnung stehende Produktionsleistung teilt sich in auf Lager liegenden Wein ³⁾ (aus Klasse 7), der zu Herstellungskosten bewertet wird, und in bereits abgesetzten Wein (aus Klasse 8), bewertet zu Verkaufserlösen. Außerdem erscheinen hier die Verkaufserlöse der abgesetzten Abfallprodukte Trester und Hefe. Es handelt sich bei diesen um Kuppelprodukte, d.h. Produkte, die bei der Traubenverarbeitung und der Weinbearbeitung zwangsläufig anfallen. Der Betriebserfolg I bezieht sich demnach nur auf die Betriebstätigkeit für den Wein des letzten Jahrganges.

1) Vgl. beispielsweise Seite 56

2) Vgl. Seite 141 ff.

3) Die sonst nicht übliche Rangfolge - zuerst lagernde Produktionsleistung, dann abgesetzte - findet ihre Begründung im starken Überwiegen der eingelagerten Produktionsleistung

Die Sollseite des Teiles II der Betriebsergebnisrechnung weist die Bestandsverminderung an Weinen der vorletzten und früherer Perioden aus, zu welcher die in Teil I abgesetzten anteiligen Lager-, Abfüll- und Vertriebskosten als wieder aufgelebte Kosten für verkaufte Erzeugnisse früherer Perioden und die Lagerkosten für die alten Bestände hinzukommen. Die Mengen des verkauften Weines, welche die Bestandsverminderung ergeben, sind zu Herstellungskosten ihrer Periode bewertet zuzüglich der Lagerkostenanteile der nachfolgenden Rechnungsjahre, mit Ausnahme des letzten. Die Sollseite des Teiles II schließt, soweit sie die Bestandsverminderung betrifft, an die Erzeugnisbestandskonten der Klasse 7 an. Auf der Habenseite des Teiles II erscheinen die Verkäufe von Erzeugnissen aus früheren Perioden, bewertet zu Verkaufserlösen, und der Wertzuwachs bei nicht verkauften Beständen aus früheren Perioden. Dieser Wertzuwachs mißt sich einerseits als Kostengröße, soweit ein Teil der Jahreskosten sich in ihm niederschlägt, andererseits als Ertragsgröße, wenn sich der Tageswert als Folge zunehmender Seltenheit erhöht hat (im Beispiel DM -.05 je Liter bei 115 600 Liter Wein). Betriebserfolg II bezieht sich auf die Betriebstätigkeit für alle Weinjahrgänge außer dem letzten sowie für den Wertzuwachs. Eine weitere Aufspaltung des Teiles II in der Weise, daß der Betriebserfolg für jeden älteren Jahrgang ermittelt wird, ist durchaus möglich.

Durch Addition bzw. - bei negativem Teilerfolg - durch Subtraktion von Betriebserfolg I und II ergibt sich der Gesamtbetriebserfolg.

b) Die Abgrenzungsrechnung

Dieser zweite Teil der Erfolgsrechnung dient der Ermittlung des neutralen Erfolges. Der Erfolg der Abgrenzungsrechnung ergibt sich aus der Gegenüberstellung von außerordentlichen und betriebsfremden Aufwendungen, Zinsaufwendungen, Haus- und Grundstücksaufwendungen, Aufwendungen für Großreparaturen und im Bau befindliche Anlagen, bilanziellen Abschreibungen und Ertragsteuern einerseits und außerordentlichen und betriebsfremden Erträgen, Zinserträgen, Haus- und Grundstückserträgen und kalkulatorischen Kosten andererseits:

Abgrenzungsrechnung

A u f w e n d u n g e n		E r t r ä g e	
Außerordentliche und betriebsfremde Aufwendungen	6 081.-	1 620.-	Außerordentliche und betriebsfremde Erträge
Zinsaufwendungen	7 816.-	31.-	Zinserträge
Haus- und Grundstücksaufwendungen	225.-	960.-	Haus- und Grundstückserträge
Aufwendungen für Großrep. und im Bau befindl. Anlagen	--	135.-	Leergut
Eilanzielle Abschreibungen	33 600.-	48 268.-	Kalkulatorische Kosten
Ertragsteuern und Vermögensabgabe	4 240.-		
Aufwandsausgleich	2 892.-		
positiver neutraler Erfolg	--	3 840.-	negativer neutraler Erfolg
Summe	54 854.-	54 854.-	Summe

c) Die Gesamtergebnisrechnung

Hierbei handelt es sich um eine reine Nettorechnung, die die Salden der Betriebsergebnisrechnung und der Abgrenzungsrechnung übernimmt, um daraus den Gesamterfolg der Genossenschaft zu ermitteln. Dieser Gesamterfolg deckt sich mit dem aus der Bilanz sich ergebenden Gewinn und mit dem Erfolg der zum Zwecke der Veröffentlichung erstellten Gewinn- und Verlustrechnung, da diese sich nur durch die Form, nicht aber durch den Inhalt von der innerbetrieblichen Erfolgsrechnung unterscheidet.

Gesamtergebnisrechnung

negativer Gesamtbetriebserfolg	--	68 721.-	positiver Gesamtbetriebserfolg
negativer neutraler Erfolg	3 840.-	--	positiver neutraler Erfolg
negativer Gesamterfolg	--	64 881.-	positiver Gesamterfolg

2. Der "Stück"-Erfolg als Differenz zwischen Erlös je "Stück" und Selbstkosten je "Stück"

Neben der Ermittlung des Jahreserfolges ist die Ermittlung des Erfolges, der sich als Differenz zwischen Verkaufserlös und Kosten für die verschiedenen Leistungen je Einheit ergibt, für die künftigen Dispositionen bezüglich der Gestaltung des Fertigungsprogrammes und für die Auszahlung ¹⁾ von großem Interesse. Die gebräuchlichen Termini Stückerfolg, Stückerlös und Stückkosten werden wegen des besonderen Charakters der Leistungen durch Erfolg je Einheit, Erlös je Einheit und Kosten je Einheit ersetzt.

Den durch die Kalkulation auf Grund der Selbstkosten berechneten Preisen werden die auf dem Markt erzielten Preise gegenübergestellt ²⁾. Als Differenz ergeben sich die Erfolge je Einheit der verschiedenen Produktionsleistungen. Sie lassen erkennen, welche Erzeugnisse und welcher Bearbeitungsgrad für die Winzergenossenschaft besonders vorteilhaft sind. Bei der Ausnutzung dieser Erkenntnisse, d.h. bei einer entsprechenden Gestaltung des Fertigungsprogrammes innerhalb der gegebenen Möglichkeiten, muß freilich beachtet werden, daß mit einer Verringerung der Produktion der weniger "erfolgreichen" Erzeugnisse eine Verminderung des Erfolges je Leistung der übrigen Erzeugnisse verbunden sein kann. Wenn etwa bei günstigen Auszahlungsleistungen der Zentralgenossenschaft die Winzergenossenschaft eine verstärkte Weitergabe von Keltermost an die Zentrale betreibt, also teilweise auf eigenen Ausbau verzichtet, können sich die Kosten je Leistungseinheit und damit der Erfolg je Einheit der übrigen selbst ausgebauten Weine nachteilig verändern (durch geringere Kapazitätsauslastung aller Betriebsbereiche außer Kelterbereich!).

1) Vgl. Abschnitt 3 b dieses Kapitels

2) Besser wäre eine Gegenüberstellung von Aufwendungen je Einheit und Erträgen je Einheit, die aber aus "rechnungstechnisch-organisatorischen" Gründen sehr schwierig ist. Vgl. hierzu: Heinen, E.: "Betriebswirtschaftliche Kostenlehre", Wiesbaden 1959, Seite 218, 219

3. Die Erfolgsrechnung als Hilfsmittel zur Bestimmung des genossenschaftlichen Auszahlungspreises

a) Begriff des genossenschaftlichen Auszahlungspreises

Die Winzergenossenschaft übernimmt das Traubengut ihrer Mitglieder und bemüht sich, "durch einheitliche Behandlung bestgepflegte Weine zu gewinnen und diese ... auf gemeinsame Rechnung und Gefahr bestmöglichst zu verwerten" ¹⁾. Der Erlös aus dieser Verwertung dient einmal zum Ersatz der Aufwendungen der Genossenschaft und zur Bildung von Rücklagen, zum andern wird er an die Genossenschafter ausgeschüttet. Unter Auszahlungspreis ist der ausgeschüttete Erlös je kg angelieferter Trauben einschließlich der Zinsvergütung auf die Geschäftsguthaben zu verstehen. Dabei handelt es sich nicht um einen echten Preis, denn es findet kein Tausch zwischen Anbietern und Nachfragern als Verkäufern und Käufern statt.

Die Abrechnung, die zur Festsetzung des Auszahlungspreises führt, erfolgt teilweise am Ende der Rechnungsperiode, oft aber auch erst später, wenn der Wein vollständig oder doch überwiegend verkauft ist. In beiden Fällen leistet die Winzergenossenschaft Abschlagszahlungen; im Falle der Abrechnung zum Geschäftsjahres-schluß wird vielfach bei zu niedrigen Abschlagszahlungen eine Nachzahlung, seltener - bei zu hohen Abschlagszahlungen - eine Anrechnung als Vorschuß auf die Auszahlung für Weine des nächsten Jahrgangs notwendig.

Der genossenschaftliche Auszahlungspreis darf nicht mit dem Rohstoff-"Preis", der zu Kalkulationszwecken festgesetzt wird, verwechselt werden. Eine Verbindung zwischen beiden besteht insofern, als der Auszahlungspreis sich aus dem Rohstoffpreis, den Zinsen und dem Überschuß der Genossenschaft zusammensetzt. Nur wenn kein Überschuß und keine Eigenkapitalzinsen erwirtschaftet werden, decken sich Auszahlungspreis und Rohstoffpreis. Dieser Fall muß als Ausnahme gelten können, denn wenn die Genossenschaft lediglich den Rohstoffpreis, der als "Tagespreis der Konkurrenz" festgesetzt wurde, auszahlen kann, stehen sich die Genossenschafter

1) Statut für Winzergenossenschaften mbH., herausgegeben vom Deutschen Raiffeisenverband e.V., Bonn, Neuwied 1949, § 2, Absatz 1, 2

da ihre in Form von Einzahlungen auf den Geschäftsanteil getätigte Kapitalinvestition berücksichtigt werden muß, schlechter als die freien Winzer. Es kann deshalb Henzler nicht zugestimmt werden, wenn er die Tagespreise der Konkurrenz als niedrigste Grenze des "Preises" bezeichnet, den die Genossenschaft auf die Dauer an die Genossenschafter auszahlen kann ¹⁾. Es sei denn, er würde die Verzinsung des Genossenschaftskapitals bzw. die betreffende Ausschüttung nicht als zum genossenschaftlichen Auszahlungspreis gehörig betrachten und ein gesondertes Entgelt für die Kapitaleistung der Genossenschafter vorsehen.

Wie schon ausgeführt, soll hier der Auszahlungspreis als Summe von Rohstoffpreis, Zinsen und Überschuß angesehen werden, so daß die gesamten Leistungen der Genossenschafter durch ihn abgegolten werden.

Der Überschuß der Genossenschaft verdankt seine Entstehung in erster Linie der Betriebsinanspruchnahme durch die Genossenschafter. Aus der Forderung nach strenger Proportionalität zwischen Leistung und Entgelt ergibt sich, daß die Überschußverteilung über die Gewährung einer Dividende nach der Betriebsinanspruchnahme zu erfolgen hat.

Die Gewährung einer Dividende auf die Geschäftsguthaben ist im Winzergenossenschaftswesen nicht üblich. Ohm hält die Anwendung des Kapitalbeteiligungsprinzips infolge des nichtkapitalistischen Charakters der Genossenschaft nicht für möglich ²⁾. Er kommt zu diesem Ergebnis nach Untersuchung des besonderen Charakters des Genossenschaftskapitals, das vom "regulären Unternehmungskapital in wichtigen Punkten abweicht" ³⁾.

Auch hier soll nicht einer Geschäftsguthabendividende, die auf dem erwirtschafteten Betriebserfolg basiert, das Wort geredet werden; der Betriebserfolg wird in Form einer Betriebsbeteiligungsdividende verteilt. Wohl aber scheint eine Geschäftsguthabendividende (wenn man diese noch so bezeichnen will) gerecht.

1) Henzler, R.: "Genossenschaftswesen", Wiesbaden 1953, Seite 48

2) Ohm, H.: "Die Genossenschaft und ihre Preispolitik", Karlsruhe 1955, Seite 53

3) Vgl. ebenda, Seite 49

fertigt, die in Entstehung und Höhe den kalkulatorischen Zinsen auf das Eigenkapital, genauer auf die Geschäftsguthaben, entspricht. Sofern die kalkulatorischen Zinsen zu einem Satz angesetzt werden, der zu keiner höheren Verzinsung des Kapitals der Genossenschafter führt als bei "außergenossenschaftlicher" Kapitalanlage, besteht für die Genossenschafter kein Anlaß, die Genossenschaft als günstige Kapitalanlage zu betrachten, was einer Zweckentfremdung der Genossenschaft gleichkäme und ihr kapitalistische Züge zuweisen würde.

Die Zinsen auf das die Geschäftsguthaben übersteigende Eigenkapital der Genossenschaft sind den Rücklagen zuzuweisen.

b) Die Ermittlung des genossenschaftlichen Auszahlungspreises

Die Erfolgsrechnung und die Bilanz weisen den Gesamterfolg oder Überschuß der Genossenschaft aus. Für die Überschußverwendung sind die entsprechenden Bestimmungen des Status maßgebend, die sich an das Genossenschaftsgesetz anlehnen. In diesem Zusammenhang interessiert die Überschußverteilung nur insoweit, als der Überschuß an die Genossenschafter ausgeschüttet bzw. ihren Geschäftsguthaben zugeschrieben wird.

Es erhebt sich nun die Frage, wie der zur Ausschüttung gelangende Überschuß auf die einzelnen Genossenschafter zu verteilen ist. Als gerechtes Verteilungsprinzip wurde oben das der Umsatzbeteiligung genannt. Dieses besagt, "daß die Verteilung der innerhalb einer Wirtschaftsperiode entstandenen Überschüsse nach Maßgabe des Anteils zu erfolgen hat, mit dem das Einzelmitglied zur Entstehung dieser Überschüsse beigetragen hat"¹⁾.

Zur Bemessung dieses Anteils wird die Anlieferungsleistung jedes Genossenschafters näher untersucht. Die Menge allein kann als Maßstab nicht in Frage kommen. Das hat sich bei all den Winzergenossenschaften gezeigt, die die Überschüsse gemäß der mengenmäßigen Betriebsinanspruchnahme verteilten. Mit diesem Verfahren verbindet sich eine nachteilige Erziehung der Winzer zur quantitativen Steigerung der Erzeugung auf Kosten der Qualität. Diese

1) Ohm, H.: a.a.O., Seite 55

Erkenntnis führt zur Qualitätstraubenbewertung, wie sie beispielsweise von der Bewertungskommission badischer Winzergenossenschaften im Einvernehmen mit dem Raiffeisenverband Baden e.V. im Jahre 1959 vorgeschlagen wurde ¹⁾.

Der Gesamterfolg der Genossenschaft, wie er sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz ergibt, setzt sich zusammen aus den Erfolgen, die beim Verkauf der Weine erzielt werden, und den neutralen Erfolgen.

Die Erfolgsrechnung begnügt sich aber nicht mit dem Ausweis des betrieblichen und neutralen Gesamterfolges, sondern spaltet den Betriebserfolg auf und läßt dadurch erkennen, wie die verschiedenen Erzeugnisse an der Erfolgserzielung beteiligt sind. Sie tut das durch Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen der Weine der verschiedenen Jahrgänge, Sorten und Lagen. Die Kenntnis der durch die einzelnen Erzeugnisse erzielten Erfolge ist eine Voraussetzung für eine gerechte Überschußverteilung. Eine weitere Grundlage stellen die Aufzeichnungen des Traubenlieferungsbuches dar, die Aufschluß geben über die angelieferten Mengen nach Sorten, Lagen, Qualitäten (Oechslegrad) und Zahl der Oechsleinheiten (OeE) ²⁾.

An Hand des Traubenanlieferungsbuches wird die Gesamtanlieferung der einzelnen Weinsorten, evtl. getrennt nach Lagen, in kg und in Oechsleeinheiten sowie der durchschnittliche Oechslegrad ermittelt ³⁾:

Weinsorten	Anlieferung in kg	Oechsle- grade	OeE	Ø Oechsle- grad
Elbling	10 000 x	versch.	650 000	65
Müller-Thurgau	20 000 x	"	1 400 000	70
Silvaner	30 000 x	"	2 325 000	77,5
Ruländer	40 000 x	"	3 400 000	85

1) Rundschreiben WG 8/59 des Raiffeisenverbandes Baden e.V. vom 11.8.1959

2) Die OeE errechnen sich als Produkt von Anlieferungsmenge in kg und Oechslegrad, z.B.: 760 kg x 80° = 60 800 OeE

3) Aus dem oben erwähnten Rundschreiben des Raiffeisenverbandes Baden e.V.

Dann folgt die Errechnung der für die einzelnen Sorten bzw. Lagen aus dem Überschuß ausschüttbaren Beträge. Dazu wird der Erfolg je Liter mit der gewonnenen Weinmenge multipliziert. Zu diesem Produkt ist ein Anteil des neutralen Erfolges zu addieren bzw. (bei negativem neutralen Erfolg) davon abzusetzen. Diesen neutralen Erfolgsanteil erhält man dadurch, daß man das Verhältnis des gesamten neutralen Erfolges zum Betriebserfolg errechnet und dem Erfolg je Sorte im selben Verhältnis den neutralen Erfolg zuordnet.

Der Erfolg je Sorte bzw. Lage plus neutralem Erfolgsanteil muß vermindert werden um einen Teil des Überschusses, der den Reserven zugeführt, d.h. nicht ausgeschüttet wird. Das wird dadurch erreicht, daß man die Summe aus Betriebserfolg und neutralem Erfolg je Sorte mit dem Quotienten aus nichtausschüttbarem Überschuß und Gesamtüberschuß multipliziert.

$$\begin{aligned} & \text{Erfolg je Liter} \times \text{Sortenmenge} \\ & + \text{neutraler Erfolg} \times \frac{\text{Betriebserfolg je Sorte}}{\text{Gesamtbetriebserfolg}} \\ & \cdot / \cdot (\text{Betriebserfolg} + \text{neutraler Erfolg je Sorte}) \times \frac{\text{nichtausschüttb. Überschuß}}{\text{Gesamtüberschuß}} \\ & \hline & = \text{Ausschüttungsbetrag je Sorte (aus dem Überschuß)} \end{aligned}$$

Division des Ausschüttungsbetrages je Sorte, durch die OeE der Sorte ergibt den Grundpreis je OeE:

Beispiel für Elbling:

Ausschüttungsbetrag (aus dem Überschuß)	DM 1 300.-
Weinmenge in OeE	650 000
Grundpreis je OeE	$\frac{1\ 300}{650\ 000} = \text{DM } 0.002$

Zu diesem Grundpreis je OeE, der das Ergebnis der Überschußverteilung darstellt, muß noch der "Preis" aus der Rohstoffbewertung addiert werden. Dieser sei für Elbling je kg Trauben DM 0,455:

Winzer X, der 500 kg Elblingtrauben mit einem Mostgewicht von 65° angeliefert hat, bekommt demnach (ohne Zisen) ausbezahlt:

$$\begin{array}{rcll} \text{für 500 kg:} & 32\ 500\ \text{OeE} \times 0.002\ \text{DM} & = & \text{DM } 65.- \\ & + \quad 500\ \text{kg} \times 0.455\ \text{DM} & = & \underline{\text{DM } 227.50} \\ & & & \text{DM } 292.50 \\ \\ \text{für } 1\ \text{kg:} & 65\ \text{OeE} \times 0.002\ \text{DM} & = & \text{DM } 0.13 \\ & + \quad 1\ \text{kg} \times 0.455\ \text{DM} & = & \underline{\text{DM } 0.455} \\ & & & \text{DM } 0.585 \end{array}$$

Winzer Z bekommt für die gleiche Anlieferungsmenge mit einem Mostgewicht von 75° (ohne Zinsen) ausbezahlt:

$$\begin{array}{rcll} \text{für 500 kg:} & 37\ 500\ \text{OeE} \times 0.002\ \text{DM} & = & \text{DM } 75.- \\ & + \quad 500\ \text{kg} \times 0.455\ \text{DM} & = & \underline{\text{DM } 227.50} \\ & & & \text{DM } 302.50 \\ \\ \text{für } 1\ \text{kg:} & \frac{302.50}{500} & = & \text{DM } 0.605 \end{array}$$

Dieses Rechnungsverfahren, bei dem die Qualitätsbewertung nach Oechslegraden nur bezüglich des Überschusses erfolgt, hat den Nachteil, daß die Qualitätsunterschiede bei der Auszahlungsleistung wenig Berücksichtigung finden.

Winzer Z erhält, obwohl er eine wesentlich bessere Qualität anliefert, nur DM -.02 mehr je kg Trauben als Winzer X.

Eine wirklich nachdrückliche Erziehung zum Qualitätsweinbau läßt sich nur durch Qualitätsbewertung der gesamten Anlieferungsmenge des Genossenschaftswinzers erreichen. Zu diesem Zweck wird zum Ausschüttungsbetrag, der aus dem Überschuß ermittelt wurde, der Rohstoffpreis für die Menge der Sorte bzw. Lage addiert und dann durch Division mit den OeE der Grundpreis je OeE errechnet:

Ausschüttungsbetrag aus dem Überschuß	DM 1 300.-	
Rohstoffpreis DM 0.455 x 10 000 kg	<u>DM 4 550.-</u>	
Gesamtausschüttung	DM 5 850.-	
Weinmenge in OeE	650 000	
Grundpreis je OeE	<u>5 850</u>	
	650 000	= DM 0.009

Da das Mostgewicht der Anlieferung des Winzers X gleich dem durchschnittlichen Mostgewicht der Gesamtanlieferung ist, erhält X die gleiche Auszahlung wie oben:

für 500 kg: 32 500 OeE x 0.009 DM = DM 292.50

für 1 kg: 65 OeE x 0.009 DM = DM 0.585

Das über dem Durchschnitt liegende Mostgewicht des Winzers Z wird nun aber besser honoriert:

für 500 kg: 37 500 OeE x 0.009 DM = DM 337.50

für 1 kg: 75 OeE x 0.009 DM = DM 0.675

Gegenüber der obigen Differenz von DM -.02 ergibt sich jetzt eine solche von DM -.07 je kg Trauben. Bei Winzern mit unterdurchschnittlichem Mostgewicht verschlechtert sich die Auszahlung bei Ermittlung nach der zweiten Rechenmethode.

Die kalkulatorischen Zinsen auf das Genossenschaftskapital beeinflussen das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung nicht, da sie auf der Kostenseite der Betriebsergebnisrechnung in den Gesamtkosten enthalten sind und auf der Seite der Erträge der Abgrenzungsrechnung wieder ausgebucht werden. Das Gesamtergebnis wird dagegen durch den Ansatz der 'echten' Zinsaufwendungen in der Abgrenzungsrechnung beeinflusst.

Bei der oben angeführten Berechnung des aus dem Überschuß zu ermittelnden Ausschüttungsbetrages wurden die kalkulatorischen Zinsen nicht vom Gesamterfolg abgespalten. Das bedeutet, daß die Verzinsung des Genossenschaftskapitals über die Betriebsbeteiligungsdividende erfolgte und die gesamten Eigenkapitalzinsen zur Ausschüttung gelangten. Die Proportionalität zwischen Leistung und Entgelt leidet dabei Not. Winzer mit starker Betriebsbeteiligung gelangen in den Zinsgenuß von Kapital, das Winzern mit geringer Betriebsbeteiligung (aber gleichem Kapitalanteil) gehört.

Bei der Berechnung der Betriebsbeteiligungsdividende ist deshalb nicht der gesamte Erfolg einzubeziehen, sondern von diesem sind die kalkulatorischen Zinsen auf das Genossenschaftskapital abzusetzen:

$$\begin{aligned} & \text{Erfolg je Liter x Sortenmenge} \\ + & \text{neutraler Erfolg x } \frac{\text{Betriebserfolg je Sorte}}{\text{Gesamtbetriebserfolg}} \\ ./ & \text{ kalkulatorische Zinsen x } \frac{\text{Sortenmenge}}{\text{gesamte Weinmenge}} \\ ./ & \text{ Anteil des nichtausschüttbaren Überschusses} \\ \hline = & \text{ Ausschüttungsbetrag (aus dem Überschuß) je Sorte} \end{aligned}$$

Die kalkulatorischen Zinsen auf das Genossenschaftskapital dienen dann, soweit sie das Genossenschaftskapital (Summe der Geschäftsguthaben) betreffen, zur Ausschüttung als gesondertes Zinsentgelt für die Kapitalleistung der Genossenschafter. Die kalkulatorischen Zinsen auf das dem Zugriff der Genossenschafter entzogene Eigenkapital der Genossenschaft wird den Reserven zugewiesen.

II. Die gesetzliche Gewinn- und Verlustrechnung

1. Die Ableitung der gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnung

Der Einbau der Betriebsbuchhaltung in die Finanzbuchhaltung in der Weise, daß eine rein buchhalterische Verknüpfung der Kostenartenklasse 4 mit der Kostenstellenklasse 5 erfolgt, wurde im Hauptteil B besprochen. Dort wurde auch schon darauf hingewiesen ¹⁾, daß bei diesem Abstimmungsverfahren der beiden Bereiche eine buchhalterische Anknüpfung der Gewinn- und Verlustrechnung an die Konten der Finanzbuchhaltung dann nicht mehr möglich ist, wenn an die Gewinn- und Verlustrechnung Anforderungen gestellt werden, die auf eine reine Bruttorechnung (bzgl. des Betriebserfolges) hinarbeiten.

Da das Genossenschaftsgesetz in §§ 33 f eine Gewinn- und Verlustrechnung fordert, die ein Mittelding zwischen Brutto- und Netto-rechnung darstellt ²⁾, muß die Gewinn- und Verlustrechnung auf statistischem Wege erstellt werden.

1) Vgl. Seite 37

2) Vgl. Seite 176

Die Kosten werden aus der statistisch erstellten Betriebsergebnisrechnung übernommen. Diese Kosten werden dadurch wieder in Aufwendungen zurückverwandelt, daß die früheren Abgrenzungen durch entsprechende Zusammenziehung von Posten der Klasse 2 mit denen der Klasse 4 rückgängig gemacht werden. Man muß sich vor Augen halten, daß die Gewinn- und Verlustrechnung nicht Kosten und Leistungen, sondern ja doch Aufwendungen und Erträge einander gegenüberstellt. Die erwähnten Posten der Klasse 2 lassen sich buchhalterisch an die Gewinn- und Verlustrechnung anschließen.

Bei der Ermittlung des Betriebsertrages ist vom Erlöskonto auszugehen, denn während auf der Aufwandseite ein Nachweis der Aufwendungen in der der Gesamtproduktion entsprechenden Höhe verlangt wird, sind auf der Ertragseite Umsatzzahlen darzustellen ¹⁾. Nur wenn sich Produktion und Umsatz entsprechen würden, wäre die Gegenüberstellung von Aufwendungen und Umsatzerlösen vertretbar. Da dies praktisch nie der Fall ist, müssen die Umsatzerlöse eine Korrektur in Höhe der Bestandsveränderungen erfahren. Eine Bestandserhöhung wird als Ertrag, eine Bestandsverminderung als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung (jeweils zu Herstellungskosten) verbucht.

Eine Verringerung der Aussagekraft bedeutet der Schritt von der internen zur externen Gewinn- und Verlustrechnung; die letztere genügt nach Vornahme von Saldierungen zwar den gesetzlichen, nicht mehr aber betriebswirtschaftlichen Anforderungen.

2. Die gesetzliche Gewinn- und Verlustrechnung - ein Kompromiß zwischen Brutto- und Nettorechnung

Der Aufbau der Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) der Winzergenossenschaften hat entsprechend der gesetzlichen Regelung des § 33 f des Genossenschaftsgesetzes zu erfolgen. Ebenso wie bei den aktienrechtlichen Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung (§ 132 AktGes) handelt es sich auch hier um eine zwingend vorgeschriebene Mindestform, von der als Basis

1) Vgl. Fischer-Hess-Seebauer: a.a.O., Seite 33. Die dortigen Ausführungen beziehen sich zwar auf die Aktiengesellschaft, gelten aber auch für die Genossenschaft.

ausgehend die Erfolgsrechnung gemäß den zu erreichenden Zielen eine mehr oder weniger ausführliche Gestaltung erfahren kann.

Zwischen den Bestimmungen des bisherigen Aktiengesetzes und des Genossenschaftsgesetzes bezüglich des Aufbaus der Erfolgsrechnung bestehen augenfällige Parallelen. In beiden Fällen wird für einige Aufwands- und Ertragsarten ein gesonderter Ausweis gefordert, während die übrigen saldiert werden dürfen. Eine Kritik dieser Kompromißlösung zwischen Brutto- und Nettorechnung bringt Heinen ¹⁾. Nur so viel soll hier gesagt sein, daß die Gewinn- und Verlustrechnung in der vorgeschriebenen Form eine sehr beschränkte Aussagefähigkeit besitzt. Abhilfe brachte für die Aktiengesellschaft die sogenannte "Kleine Aktienrechtsreform" mit dem "Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung" vom 23. Dezember 1959. Der dadurch neu gestaltete § 132 des AktGes verwirklicht das volle Bruttoprinzip ^{2) 3)}.

Eine entsprechende Reform des Genossenschaftsgesetzes ist nicht geplant. Die Gründe, die zur Änderung der Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaften geführt haben, spielen im Genossenschaftswesen keine Rolle. Das geht deutlich aus der "Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung" (Deutscher Bundestag 3. Wahlperiode, Drucksache 416) ⁴⁾ hervor.

Es wird dort ausgeführt, daß die "Kleine Aktienrechtsreform" die Aussagefähigkeit der Gewinn- und Verlustrechnung zum Zwecke

-
- 1) Vgl. Heinen, E.: "Handelsbilanzen", Teil II, Wiesbaden 1958, Seite 214, 215
 - 2) Brönner, H. jun.: "Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln", Stuttgart 1960, Seite 42
 - 3) Mit dieser Regelung verbunden sieht Mellerowicz im Rahmen einer Wettbewerbswirtschaft eine Gefährdung der Betriebe, verursacht durch zu weitgehende Offenlegung von betrieblichen Daten.
Vgl. Mellerowicz, K.: "Beiträge zur Aktienrechtsreform", Heidelberg 1959, Seite 214 ff.
 - 4) Im Auszug abgedruckt bei Adler/Düring/Schmalz: "Die neue Gewinn- und Verlustrechnung", Stuttgart 1961, Seite 164 ff.

der Förderung des Kapitalmarktes erhöhen soll. Die Aktionäre (eingeschlossen die potentiellen) sollen in die Lage versetzt werden, auf Grund besserer Information auf die Ausschüttung höherer Dividenden hinwirken zu können. Diese höheren Dividenden sollen den Kapitalmarkt beleben.

Die Winzergenossenschaften gehen vielfach über die Mindestform des § 33 f des Genossenschaftsgesetzes hinaus. Im württembergischen Verbandsgebiet werden beispielsweise die Hilfs- und Betriebsstoffe gesondert ausgewiesen, nur die Rohstoffe, Deckweine und Zucker werden mit dem Warenrohertrag saldiert. Deshalb nicht das volle Bruttoprinzip verwirklicht ist, konnte selbst beim gesetzlichen Prüfungsverband nicht in Erfahrung gebracht werden. Offenbar bestehen nämlich keine Bedenken gegen eine Gewinn- und Verlustrechnung, die auf Saldierungen völlig verzichtet. Eine Notwendigkeit zur Verschleierung der Aufwendungen für den Rohstoffeinsatz, für Deckwein und Zucker zum Zwecke der Geheimhaltung besteht nicht. Nachdem die Übersichtlichkeit und Aussagefähigkeit der Gewinn- und Verlustrechnung am größten ist, wenn sie in Form der Bruttorechnung geführt wird, sollten auch die Winzergenossenschaften zur vollen Bruttorechnung übergehen.

S C H L U S S

Die Marktsituation der Weinwirtschaft
und Möglichkeiten ihrer Beeinflussung durch die
Kosten- und Erfolgsrechnung der Winzer-genossenschaften

Der Anteil der deutschen Weinwirtschaft an der Weinerzeugung
der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) ist sehr ge-
ring.

Weinerzeugung in den EWG-Ländern ¹⁾ (in Millionen hl Weinmost)

	1957/58	%	1958/59	%	1959/60 ^{x)}	%
Bundesrepublik Deutschland	2,264	2,44	4,797	3,63	4,350	2,98
Frankreich einschl. Über- seegebiete xx)	47,786	51,42	59,827	45,27	76,000	52,06
Italien	42,838	46,1	67,389	51	65,500	44,87
Niederlande	0,004	0,004	0,005	0,004	0,005	0,003
Luxemburg	0,041	0,04	0,125	0,1	0,136	0,09
EWG	92,933	100	132,143	100	145,991	100

x) die Zahlen von 1959/60 beruhen auf Schätzungen
xx) einschließlich Algerien

Angesichts dieser Tatsache stößt die Geltendmachung deutscher
Sonderbelange gegenüber Frankreich und Italien auf große Schwierig-
keiten. Eine langanhaltende Diskussion über eine gemeinsame
Organisation des Weinmarktes der EWG ist die Folge. Über die
Gründe, die die Eingliederung des deutschen Weinmarktes in ei-
nen europäischen Markt so schwierig machen, wurde bereits im

1) Quelle: "Vorschläge für eine gemeinsame Politik auf dem Wein-
markt" der EWG-Kommission vom 30. Juni 1960, Seite 2

Vorwort gesprochen. Es sind im wesentlichen die Abweichungen der Boden- und Klimaverhältnisse, der Betriebsgrößenstruktur, des Sozialgefüges und der Weingesetzgebung in den Weinbauländern der EWG.

Im Rahmen dieser Ausführungen ist es nicht möglich, eine eingehende Schilderung der derzeitigen agrarpolitischen Situation des Weinsektors zu geben. Nur soviel soll gesagt sein, daß das Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten und die Fachverbände, wie Deutscher Bauernverband, Deutscher Weinbauverband, der Deutsche Weinhandel, der Deutsche Raiffeisenverband und nicht zuletzt die EWG-Kommission eine Fülle von Vorschlägen zur Lösung der Probleme ausarbeiten.

Die bereits vorliegenden "Vorschläge für eine gemeinsame Politik auf dem Weinmarkt" der EWG-Kommission sollen zu einer Anpassung der Erzeugung an den Bedarf führen, den Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft regeln, die Handelspolitik gegenüber Drittländern festlegen und durch verschiedene Maßnahmen und mit Hilfe eines Fonds zu einem stabilen Preisgefüge verhelfen.

Ob derartige, tief in das Marktgeschehen eingreifende Maßnahmen zur Stabilisierung des deutschen Weinmarktes und zum Schutz des deutschen Weinbaus notwendig sind, wird von Weise ¹⁾ bezweifelt. Er zieht einen verstärkten genossenschaftlichen Zusammenschluß einer Koordinierung des gesamten deutschen Weinmarktes in einer zentralen Marktordnungsstelle vor. Die Initiative zum Schutz des deutschen Weinbaus soll also in starkem Maße von den Winzern selbst ausgehen. Eine entschlossene Selbsthilfe bezeichnete auch Staatssekretär Dr. Sonnemann auf dem Deutschen Weinbaukongreß 1960 als besten Weg, die Schwierigkeiten des Gemeinsamen Marktes zu meistern ²⁾. Der Leitgedanke, unter dem der 44. Weinbaukongreß stand, nämlich "Qualität und Fortschritt", läßt eine entsprechende Absicht der Winzer erkennen.

1) Weise, H.: "Die Eingliederung des deutschen Weinmarktes in einen europäischen Markt unter Berücksichtigung der besonderen Lage des deutschen Weinbaus", in Deutsche Weinzeitung, Jahrgang 96, Nr. 24, Seite 456

2) Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten: "Informationsdienst für Ernährung und Landwirtschaft", Nr. 33, vom 22.8.1960, Seite 4

Diese Selbsthilfe der Winzer hat im wesentlichen in drei Punkten zu erfolgen:

1. Durch Zusammenschluß in sogenannten Teilnehmergemeinschaften¹⁾ muß eine Flurbereinigung vorgenommen werden und daraufhin durch Rebenaufbaugenossenschaften die für die betreffenden Böden am besten geeigneten Qualitätstrauben angepflanzt werden. Auf diese Weise wird eine Rationalisierung der Weinbergsarbeit und eine Qualitätssteigerung der Weine erzielt.
2. Die Bearbeitung der Weinmoste muß unter den Gesichtspunkten rationeller Arbeitsweise und der Qualitätsweinerzeugung erfolgen. Sie bedingen eine ausgefeilte Kellertechnik, wie sie nur in größeren Betrieben möglich ist. Über solche Betriebe verfügen die Winzergenossenschaften, an welche sich die Winzer deshalb mehr denn je anschließen müssen.
3. Auch die Verwertung der Weine gelingt den Genossenschaftsbetrieben und zwar besonders den großen oder den Zentralgenossenschaften in der Regel besser als den Einzelwinzern. Die Genossenschaften haben einen größeren Kundenkreis und sind damit krisenfester, können Werbung betreiben und sind vor allem in der Lage, große Mengen gleicher Sorte und Qualität anzubieten. Große gleichbleibende Mengen verlangt aber gerade der moderne Absatzweg, der Verkauf "über den Ladentisch". Dem Verbraucher muß die Möglichkeit gegeben werden, eine ihm zusagende Weinsorte und -qualität stets wieder kaufen zu können, so daß das bisher mit dem Weinkauf verbundene Risiko wegfällt oder doch verringert wird. Das ist um so bedeutsamer, als die ausländischen Konkurrenzweine in großen Mengen und meist typisiert angeboten werden.

Eine weitere Festigung der "Marktposition" des Einzelwinzers wird durch die Ausnutzung potentieller Marktvorteile möglich - etwa durch den Ausgleich zwischen guten und geringen Jahrgängen -, wozu die Winzergenossenschaft auf Grund ihrer Kapitalkraft und ihrer kommerziellen Fähigkeiten in der Lage ist²⁾.

1) Teilnehmergemeinschaften sind öffentlich rechtliche Körperschaften

2) Weise, H.: a.a.O., Seite 462

In der derzeitigen Situation bietet sich demnach der Zusammenschluß zu Genossenschaften als Lösung an. "Der Genossenschaftsgedanke wurde ja gerade aus dem Bestreben heraus geboren, sich mit marktkonformen Verhaltensweisen und Mitteln in sich verschärfendem Wettbewerbsklima zu behaupten" ¹⁾.

Die Leistungsfähigkeit der Winzergenossenschaften bei der Verarbeitung der Trauben, der Bearbeitung der Weinmoste und der Verwertung der Weine kann durch ein gut ausgebautes Rechnungswesen gesteigert werden. Es läßt betriebliche Verlustquellen erkennen, zeigt den Erfolg von Rationalisierungsmaßnahmen auf, dient über eine exakte Preisermittlung der Absatzpreispolitik, erleichtert und fundiert also alle Betriebs- und Marktdispositionen der Genossenschaftsführung.

Der Zweck dieser Arbeit ist erfüllt, wenn es ihr gelingt, bei den Winzergenossenschaften Verständnis für die Notwendigkeit einer genauen Kosten- und Erfolgsrechnung zu erwecken, wenn sie geeignet ist, beim Aufbau eines genossenschaftlichen Rechnungswesens mitzuhelfen.

1) Weise, H.: a.a.O., Seite 462

LITERATURVERZEICHNIS

- Adler/Düring/Schmalz: "Die neue Gewinn- und Verlustrechnung",
Stuttgart 1961
- Beisel, K.: "Neuzeitliches industrielles Rechnungswesen", 4. Auflage, Stuttgart 1952
- Brönner, H. jun.: "Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln", Stuttgart 1960
- Fischer, G.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre",
Heidelberg 1952
- Fischer-Hess-Seebauer: "Buchführung und Kostenrechnung",
Leipzig 1939
- Gau, E.: "Betriebsabrechnung von Industrie-
Unternehmen", Stuttgart 1957
- Greifzu, J.: "Das neuzeitliche Rechnungswesen",
Hamburg 1958
- Gutenberg, E.: "Grundlagen der Betriebswirtschafts-
lehre", Band I, "Die Produktion",
Berlin-Göttingen-Heidelberg 1958
Band II, "Der Absatz", Berlin-Göttingen-
Heidelberg 1959
- Hasenack, W.: "Buchhaltung und Abschluß", Essen 1955
- Heinen, E.: "Betriebswirtschaftliche Kostenlehre",
Band I, Wiesbaden 1959
- Heinen, E.: "Handelsbilanzen", Teil II,
Wiesbaden 1958
- Henzel, F.: "Kosten und Leistung", 3. Auflage,
Stuttgart 1957

- Henzel, F.: "Die Kostenrechnung", 2. Auflage, Stuttgart 1950
- Henzler, R.: "Genossenschaftswesen", Wiesbaden 1953
- Hintner, O.: "Praxis der Wirtschaftsprüfung", 3. Auflage, Stuttgart 1949
- Kalveram, W.: "Industrielles Rechnungswesen", Band I: 'Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen', Wiesbaden 1958
Band II: 'Betriebsabrechnung', Wiesbaden 1958
Band III: 'Kostenrechnung', Wiesbaden 1957
- Klimmer, A.: "Die Erfolgsrechnung", Ludwigshafen 1949
- Kosiol, E.: "Kalkulatorische Buchhaltung", Wiesbaden 1953
- Lehmann, B.: "Buchhaltung und Kostenrechnung", Hamburg 1949
- Lehmann, B.: "Die Praxis der Kostenrechnung", Stuttgart 1949
- Linsenmaier, O. / Daub, F.: "Weinberg, Kelter und Keller", Stuttgart 1955
- Mellerowicz, K.: "Kosten und Kostenrechnung", Band II, 1. und 2. Teil, Berlin 1958
- Mellerowicz, K.: "Beiträge zur Aktienrechtsreform", Heidelberg 1959
- Müller, A.: "Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung", Köln und Opladen 1955

- Norden, H.: "Der Betriebsabrechnungsbogen",
Stuttgart 1961
- Ohm, H.: "Die Genossenschaft und ihre Preis-
politik", Karlsruhe 1955
- Ostersetzer, B.: "Erfolgsrechnung und Erfolgsanalyse",
Hann.Münden 1956
- Röße, K.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre",
5. Auflage, Stuttgart 1956
- Schmalenbach, E.: "Dynamische Bilanz", 12. Auflage,
Köln und Opladen 1956
- Schmalenbach, E.: "Kostenrechnung und Preispolitik",
7. Auflage, Köln und Opladen 1956
- Schmitt, F.A. und
Schmitt, F.: "Das Kalkulationsuniversum",
Berlin-Bielefeld/München 1951
- Schnettler, A.: "Der Betriebsvergleich", 2. Auflage,
Stuttgart 1951
- Schnettler, A.: "Das Rechnungswesen industrieller Be-
triebe", 4. Auflage, Wolfenbüttel 1949
- Schott, G.: "Grundlagen des Betriebsvergleichs",
Frankfurt/Main 1950
- Schott, G.: "Die Praxis des Betriebsvergleichs",
Düsseldorf 1956
- Seischab, H.: "Kalkulation und Preispolitik",
Leipzig 1944
- Sellien, R.: "Kontenplan, Betriebsabrechnung und
Kalkulation", Wiesbaden 1952

- Setzer, F.: "Strukturwandlungen auf dem Gebiet des Rebenanbaues, der Weinproduktion und des Weinabsatzes in Württemberg unter dem Einfluß der Württembergischen Winzergenossenschaften, Erlanger Dissertation 1957
- Van der Velde, K.: "Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz", 2. Auflage, Stuttgart 1948
- Vogt, E.: "Der Wein", 2. Auflage, Stuttgart 1952
- Zülow-Henze-Schubert: "Die Besteuerung der Genossenschaften", 4. Auflage, Berlin und Frankfurt/Main 1956

Bundesjustizministerium: Bundessteuerblatt 1953 Teil III

Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten:
"Informationsdienst für Ernährung und Landwirtschaft", Nr. 33

Die Betriebswirtschaft, Jahrgang 1933, Heft 1

Deutsche Weinzeitung, Jahrgang 96, (1960), Nr. 24

Deutscher Raiffeisenverband e.V.: Statut für eingetragene
Winzergenossenschaften mbH., Neuwied 1949

EWG-Kommission: "Vorschläge für eine gemeinsame Politik auf
dem Weinmarkt", 30.6.1960

Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
vom 1. Mai 1889

Handelsgesetzbuch, Stand vom 1. Mai 1958

Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1958

Raiffeisenverband Baden e.V.; Rundschreiben WG 8/59

Reichswirtschaftsministerium: Allgemeine Grundsätze der Kosten-
rechnung (Kostenrechnungsgrundsätze) vom 16.1.1939

Reichswirtschaftsministerium: Richtlinien für die Organisation
der Buchführung vom 11.11.1937

Weingesetz vom 25. Juli 1930

Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 8. Jahrgang 1931

LEBENS LAUF

Am 14. Mai 1934 wurde ich als Sohn des Diplomlandwirtes und Landwirtschaftsrates Ernst Pfisterer und dessen Ehefrau Marianne, geborene Nill, in Stuttgart geboren.

Von März 1940 bis zur Evakuierung der Stuttgarter Schulen im Jahre 1943 besuchte ich die Falkertschule in Stuttgart. Im Herbst 1944 wurde ich in Trossingen in die dortige Oberschule aufgenommen. Nach der Rückkehr nach Stuttgart bzw. Bad Cannstatt im Juli 1947 trat ich in die Gottlieb Daimler Oberschule in Bad Cannstatt ein. Dort bestand ich 1953 die Reifeprüfung, die ich wegen längerer Krankheit als Einzelner und außerhalb des allgemeinen Prüfungstermins, nämlich im November, ablegte.

Nach einem viermonatigen Praktikum bei der Landwirtschaftlichen Genossenschaftszentralkasse Stuttgart begann ich im Sommersemester 1954 das wirtschaftswissenschaftliche Studium an der Technischen Hochschule in Stuttgart. Zum Sommersemester 1955 wechselte ich an die Universität München über, wo ich das betriebswirtschaftliche Studium mit dem Diplomexamen im Februar 1958 abschloß.

Während der Studienzeit arbeitete ich in den Semesterferien in verschiedenen Industriebetrieben im Raume Stuttgart als Werkstudent.

Von April 1958 bis März 1959 war ich in einem Münchener Industriebetrieb beschäftigt. Ich gab diese Tätigkeit auf, um mich ganz der Promotion zu widmen. In den Frühjahrs- und Sommermonaten des Jahres 1959 besuchte ich im Rahmen der Stoffsammlung für meine Dissertation eine Vielzahl von Winzergenossenschaften, da ich ursprünglich einen Kostenvergleich von Winzergenossenschaftsbetrieben durchführen wollte. Die dazu fehlenden Grundlagen regten mich zum Thema der vorliegenden Dissertation an.

Gesamtherstellung: Paul Jllg, Photo-Offsetdruck, Stuttgart